



LA IMPOSICIÓN SOBRE EL JUEGO EN MÉXICO: APORTACIONES DESDE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario

Violeta Ruiz-Almendral

Titular de Derecho Financiero y
Tributario

Por encargo de

I POL GOB Instituto
"Fermín Caballero"
de Política y Gobernanza



ÍNDICE

I. ANTECEDENTES	6
II. DICTAMEN	10
1. LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS EN MATERIA DE JUEGO.....	10
<i>A. La regulación constitucional de la tributación sobre el Juego.</i>	<i>10</i>
<i>B. La jurisprudencia de la Suprema Corte sobre la competencia concurrente de Federación y Estados para establecer tributos sobre el juego.</i>	<i>11</i>
<i>C. Crítica de las tesis mantenidas por la Suprema Corte y argumentos para defender la competencia exclusiva de la Federación.</i>	<i>15</i>
1. Incompatibilidad de las tesis mantenidas por la Suprema Corte con una interpretación sistemática de la Constitución.	15
2. La práctica seguida por los estados federados incide sobre la reserva a la Federación de la materia juego.	19
3. La experiencia española como ejemplo de la necesaria vinculación entre la materia juego y el ejercicio de poder tributario.	21
2. LA NATURALEZA DEL IESPS COMO IMPUESTO DIRECTO QUE RECAE SOBRE LOS BENEFICIOS.....	28
<i>A. La calificación de un impuesto como directo o indirecto desde la perspectiva del principio de proporcionalidad.....</i>	<i>28</i>
<i>B. El IESPS como impuesto directo.</i>	<i>29</i>
<i>C. Examen crítico de la estructura del gravamen del IESPS a la luz de la experiencia española...33</i>	
<i>D. El IESPS y la doble imposición: la infracción del principio de proporcionalidad.....</i>	<i>41</i>
<i>E. La supuesta finalidad “extrafiscal” de los tributos sobre el juego en relación con la doble imposición y con el principio de capacidad económica.....</i>	<i>48</i>
<i>F. Los fines y objetivos de la imposición sobre el juego: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el modelo de los Estados Unidos de América.....</i>	<i>56</i>
III. CONCLUSIONES	65



El Instituto de Política y Gobernanza Fermín Caballero solicita la realización de un Informe en que se analice el sistema de tributación sobre el juego en los Estados Unidos Mexicanos, intentando adelantar soluciones útiles para resolver los problemas que plantea su aplicación, desde la experiencia española en la materia. En particular, interesan las aportaciones que sea posible realizar sobre los siguientes extremos:

En primer lugar, la **conurrencia impositiva entre Federación y Estados en materia de juego**, a la luz del reparto de competencias establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Aunque la Suprema Corte mexicana ha señalado recientemente la existencia de una competencia concurrente entre la Federación y los Estados en el establecimiento de tributos sobre el juego, sin embargo el criterio utilizado por la Corte dista de estar claro. Elemento central en el análisis que se pretende llevar a cabo será si es posible interpretar que esta concurrencia se ciñe a la recaudación de los diversos tributos, pero no a la potestad legislativa en materia de juegos con apuesta y sorteos, por ser ésta una materia constitucionalmente reservada a la Federación en los términos que se exponen más abajo. De forma paralela, debe examinarse críticamente el sentido de dicho reparto de competencias y su coherencia con un sistema de regulación del juego que garantice el desarrollo económico del sector.

En segundo lugar, y directamente relacionado con la cuestión anterior, se solicita nuestra opinión acerca la naturaleza jurídica del **Impuesto Especial sobre Producciones y Servicios** (IESPS, en adelante) y, más en concreto, sobre la posibilidad de calificarlo como un **impuesto directo** que recaee sobre los beneficios de las empresas cuya actividad es la organización de juegos de azar. El análisis acerca de su naturaleza de impuesto directo o indirecto tiene consecuencias directas para examinar, a continuación, si el IESPS resulta conforme al principio constitucional de

proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En particular, será preciso dilucidar si se produce doble imposición entre las diversas figuras que en la actualidad gravan la actividad de juego con apuesta y sorteo, y que de forma resumida son las siguientes: Impuesto sobre la Renta (ISR, en adelante), con una tasa del 28 por cien, Impuesto empresarial de Tasa Única (IETU, en adelante), con una tasa del 17 por 100 en 2009 y, finalmente, Impuestos locales, cuyas tasas oscilan entre el 6 y el 12 por cien, dependiendo de la Entidad federada que lo establezca.

Pese a que la Constitución no establece expresamente la prohibición de doble imposición, en los términos que se examinarán más abajo, es posible defender que una doble imposición no coordinada, que dé lugar a una presión fiscal excesiva sobre una única fuente de capacidad económica, podría ser contraria al principio de proporcionalidad. En ese sentido, es preciso determinar si la acumulación de todas estas figuras tributarias sobre una misma capacidad económica resulta contraria al citado principio de proporcionalidad, toda vez que la presión fiscal agregada puede suponer una tasa final superior al cincuenta por cien.

Es cierto que el sistema tributario mexicano establece relaciones de coordinación entre las citadas figuras al recaer sobre el juego (siendo el ISR deducible del IETU, y los impuestos locales deducibles del IESPS). Sin embargo, en muchos casos estos tributos recaen sobre los rendimientos brutos, lo que significa que no se admite la deducción de gasto alguno, con lo que se conforma un régimen jurídico-tributario que agrava considerablemente la situación de sobreimposición en que se encuentra el sector económico del juego.

Una sobreimposición que, como debería ser obvio, sólo puede justificarse por razones de capacidad económica, esto es, porque el desarrollo de esta actividad muestre en los agentes económicos que la llevan a cabo una particular capacidad de pago, ya que de no existir esta se produciría una infracción del principio de

proporcionalidad, en conexión con el de igualdad. Incluso, de no existir esa especial capacidad de pago, la existencia de una imposición especial sobre el juego podría todavía justificarse debido a la naturaleza “extrafiscal” del IESPS, como un tributo de ordenación que pretende coadyuvar a la regulación material del juego, según alega la Exposición de motivos de su ley reguladora. En los términos que se expondrán más adelante, la calificación del IESPS como impuesto extrafiscal o de ordenación necesariamente ha de tener consecuencias sobre el reparto de competencias en materia de tributación sobre el juego entre la Federación y los Estados federados, ya que un tributo de ordenación incide directamente en la materia que pretende regular (incentivando o desincentivando determinadas conductas). Pero esa pretendida finalidad extrafiscal habrá también de verificarse, pues si un impuesto con fines no fiscales no cumple los que le son propios, su constitucionalidad puede quedar comprometida desde las perspectivas de la proporcionalidad y la igualdad, como han señalado la doctrina y jurisprudencia alemanas.

En tercer lugar, la calificación como impuesto directo necesariamente ha de tener consecuencias sobre la **configuración de la base imponible del IESPS**, habida cuenta de que la determinación del coste del servicio como base gravable en los juegos sujetos al IESPS, puede generar dificultades en su configuración actual. En efecto, en la medida en que el hecho imponible del tributo es la organización de juegos de azar, o en términos de la ley reguladora, la “*realización de juegos con apuestas y sorteos*” como actividad económica, la base imponible debería, en coherencia con el hecho que se pretende sujetar a gravamen, articularse en torno al *beneficio* real de la actividad, especialmente teniendo en cuenta que en la estructura del tributo no se prevé la repercusión o traslado de la carga tributaria a los consumidores (jugadores, apostantes) finales. Por todo ello, una posible solución que ha de merecer un examen detenido, a la vista de la naturaleza y objeto-fin del tributo, es determinar la base imponible del tributo como el resultado de la diferencia entre los ingresos brutos de la actividad y los premios. Asimismo, deberá considerarse la posibilidad de considerar deducibles los gastos en que incurra la actividad de



organización de juegos, a los efectos de considerar la compatibilidad con el principio de proporcionalidad expresado en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A los efectos de la expresión de nuestro parecer han de tenerse en cuenta los siguientes:

I. ANTECEDENTES

La competencia de los Estados mexicanos para establecer tributos sobre el juego dista de estar clara a la luz de lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la jurisprudencia de la Suprema Corte que la interpreta. Si bien las tesis más recientes del Alto Tribunal se inclinan por defender la competencia concurrente de la Federación y las entidades federativas para el establecimiento y regulación de los tributos sobre el juego, una interpretación conjunta y sistemática de los preceptos de la Constitución pertinentes permite arrojar conclusiones diversas en los términos que se examinarán.

La tributación sobre el juego en México adolece de una falta de sistemática que resulta particularmente grave teniendo en cuenta el resultado final, que es una serie de sobreimposiciones no coordinadas sobre una misma fuente de capacidad económica. Se trata en definitiva de un sector sujeto a una considerable mayor presión fiscal que el resto de actividades económicas, con el argumento último de que el juego es una actividad que puede ser “castigada” aún siendo, sobre todo, entretenimiento. Se enmarca así este sistema impositivo en el grupo de modelos fiscales, como el seguido por muchos Estados europeos, que regula y penaliza tributariamente el juego. En los términos que se examinarán, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

(TJCE) ha empezado a poner en duda algunos aspectos de dicho modelo que podríamos denominar de “sobre-penalización” tributaria, toda vez que se producen incoherencias difíciles de solucionar, como es sujetar a distinta imposición o regulación el mismo juego en función del carácter público o privado de quien lo organiza. La incoherencia estriba en que si lo que se pretende penalizar son los costes asociados al juego, es indiferente quien organice dicho juego, pues los costes sociales en que incurrirían los jugadores se producen en todo caso. Una alternativa a estos modelos cuyo estudio resulta del mayor interés, es el modelo de los Estados Unidos, donde se reconoce el alto valor generador de empleo e inversiones que implica el juego y se sujeta a un gravamen acorde con las peculiaridades del sector juego, pero sin implicar necesariamente una sobreimposición.

Particular importancia tiene, en el sistema de tributación del juego en México, la relativamente reciente reforma de la **Ley del impuesto especial sobre producción y servicios** (LIESPS, en adelante), que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Esta norma incluye en el artículo 2.II.B el gravamen del 20 por cien sobre la realización de juegos con apuestas y sorteos, con independencia de su designación, siempre que éstos precisen un permiso de acuerdo con lo establecido en la Ley Federal de Juegos y Sorteos (LFJYS) y su Reglamento (RFJYS). El hecho imponible del tributo comprende la *“realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar”*.

De acuerdo con el artículo 5º los sujetos obligados podrán deducir de la base imponible “*el monto de la participación que corresponda al Gobierno Federal de los productos obtenidos por los permisionarios, prevista en la Ley Federal de Juegos y Sorteos [además de] el monto del pago efectivamente realizado por concepto de los impuestos que las entidades federativas tengan establecidos sobre los juegos con apuestas y sorteos*”.

La base imponible, establecida en el artículo 18 de la Ley, está formada por las cantidades efectivamente percibidas de los participantes (apostantes), en estos términos: “*se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios*”.

De estas cantidades, la norma únicamente admite la deducción de los siguientes dos conceptos:

(a) “*Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor de mercado*”.

(b) *“Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes, siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y éstas se encuentren debidamente registradas en contabilidad y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registren en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio”*.

Finalmente, los sujetos del impuesto son los “*permisionarios*” o sujetos autorizados a organizar el juego. Son estos sujetos quienes soportan en principio la carga tributaria, ya que el artículo 4º de la Ley del impuesto impide la repercusión del impuesto en el caso que nos ocupa.

El nuevo gravamen plantea diversos problemas, apuntados en su mayoría más arriba, que deberán ser objeto de minucioso detalle en las páginas que siguen, en la medida que se plantean serias dudas acerca de la constitucionalidad de esta imposición.

A la luz de los anteriores antecedentes, emitimos el siguiente:

II. INFORME

1. Las competencias tributarias de la Federación y los Estados en materia de juego.

A. La regulación constitucional de la tributación sobre el Juego.

El artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reserva a la Federación la facultad “*para legislar en toda la República sobre (...) juegos con apuestas y sorteos ...*”. El mismo precepto, además de reservar a la Federación la facultad “*para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...*” le atribuye la competencia “*para establecer contribuciones*” sobre una serie de materias. Dichas materias incluyen tributos sobre consumos específicos como la energía eléctrica, el tabaco, petróleo y otros. Entre estas contribuciones no se menciona el juego, lo que se explica porque entonces se encontraba prohibido. No obstante, es lógico interpretar que el establecimiento de tributos en esta materia está amparada por la facultad general para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, que el mismo precepto contiene. Finalmente, se establece en el mismo precepto que “*las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica*”.

El artículo 117 de la Norma constitucional contiene un listado de actuaciones que no les estarán permitidas a los Estados, incluyendo, a los efectos que interesan en este informe, varias referidas al establecimiento de barreras fiscales o medidas de efecto similar como: “*gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio*”; la interdicción de “*expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones*



fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia”; o, por último, “gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”.

Finalmente, la Constitución establece una cláusula de cierre del reparto competencial en el artículo 124, que dispone que *“las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*.

Con base en estos tres preceptos constitucionales, es posible interpretar que la Constitución establece una reserva de la materia Juego a favor de la Federación. Pese a que, al menos a primera vista, no se establece una reserva de competencias tributarias sobre el juego, un examen detenido, que analice los diferentes preceptos en su contexto y tenga en cuenta de forma fundamental la naturaleza de los tributos sobre el juego como contribuciones sectoriales, que contribuyen a la regulación del sector económico integrado por el juego en los términos que se verán con mayor detenimiento, necesariamente llegará a la conclusión de que la reserva a la Federación también de las competencias tributarias sobre el juego resulta inevitable en la lógica constitucional. No parece haber sido ésta, empero, la interpretación de la Suprema Corte mexicana, según exponemos a continuación.

B. La jurisprudencia de la Suprema Corte sobre la competencia concurrente de Federación y Estados para establecer tributos sobre el juego.

Con base en el citado reparto competencial contenido en la Constitución, la Suprema Corte ha establecido la facultad concurrente de las entidades federales y la Federación para establecer tributos sobre el juego. Nótese que la noción de



competencia concurrente implica que entes pertenecientes a diferentes órdenes de gobierno tienen potestades para ejercer competencias sobre un mismo objeto, produciendo, si se trata de una materia imponible, doble imposición¹.

Esta opinión de la Suprema Corte no ha sido siempre, sin embargo, continua, pudiéndose encontrar tesis que establecen la competencia exclusiva de la Federación sobre los tributos del juego. Es así en el amparo en revisión número 137/95 (promovido por Enseñanza e Investigación Superior, A. C.) donde se declara inconstitucional el impuesto que grava la celebración de loterías, rifas y sorteos del estado de Guerrero. En sentido similar, las tesis números XIV.2º.69 A y III.2º.109.A, sentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Tercer Circuito, rubricadas, respectivamente: *“Juegos con apuesta y sorteos. La federación tiene facultades exclusivas para legislar sobre esta materia”* y *“loterías, rifas, sorteos y juegos con apuesta, impuesto sobre. La facultad para legislar en materia tributaria sobre tales actividades es de exclusiva competencia federal (inconstitucionalidad de los artículos 61 bis A al 61 bis O de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco...)”*.

Sin embargo, a partir de las tesis número P. VI/90 y XV/2003, el Tribunal cambia de criterio para sostener la concurrencia. Según la segunda tesis citada, aprobada por mayoría en el Pleno del Corte, en septiembre de 2003 (Semana Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Tesis: P. XV/2003; Juegos con apuestas y sorteos. La facultad para imponer contribuciones en esta materia corresponde tanto a la federación como a las entidades federativas por ser de naturaleza concurrente) entre las entidades federales y la Federación existe una facultad concurrente para imponer contribuciones en materia de juego. La mayoría del Pleno lleva a cabo una interpretación fundada en la idea de que el término *“legislar”*, de la fracción X del artículo 73 constitucional, es una reserva al Congreso federal en

¹ VELA PEÓN, A. A.: “Hacia un nuevo federalismo fiscal: un enfoque constitucional”, p. 16 (*mimeo*)

materia de “juegos con apuestas y sorteos” que alcanza a todos los contenidos normativos, excepto el del establecimiento de contribuciones sobre el juego, toda vez que no hay una reserva expresa en la fracción XXIX del mismo artículo. Dicha jurisprudencia se ha confirmado recientemente, en una Sentencia aún no publicada, pero cuyo resumen se encuentra en el portal de internet de la Corte Suprema (noticia fechada a 2 de septiembre de 2009).

Si bien se mira, esta interpretación sólo se entiende si se diferencian los términos “legislar” y “establecer contribuciones”, para considerar que el segundo opera en realidad como una excepción a las amplias facultades establecidas en materia de legislación sobre el juego. Así, el Tribunal diferencia entre dos “*aspectos distintos de la materia competencial del Poder Legislativo Federal*”, en donde “legislar” se refiere a lo “*general, consistente en la función legislativa*”, y “establecer contribuciones” es lo “*concreto, concerniente a la imposición de contribuciones*”. De esta forma, para la mayoría del Tribunal, en los artículos 117 y 118, “*no se advierte que el Constituyente haya establecido la prohibición expresa a las entidades federativas para legislar en materia de contribuciones con motivo de juegos y sorteos*”; de manera que de “*lo dispuesto en el párrafo final del artículo 73, fracción XXIX, constitucional, (...) no se sigue una prohibición a las entidades federativas para legislar en determinadas materias sino que se refiere únicamente al aspecto de las contribuciones especiales constituyendo por tanto, una regla de carácter excepcional que tiene como finalidad que la Federación lleve alguna participación a los Estados de contribuciones que, por la materia a que se refieren, son propias de la potestad federal*”.

Se afirma también por la mayoría que: “*los términos en que se encuentran redactadas las diversas fracciones del artículo 73, constitucional y su análisis congruente con lo dispuesto en los diversos artículos 31, fracción IV, 117, 118 y 124 de la propia Ley Fundamental, se arriba a la conclusión de que no debe confundirse la facultad de legislar sobre determinadas materias que otorga la fracción X del*

invocado artículo 73, con la potestad de imponer contribuciones exclusivas de la Federación”; dado que, “debe estimarse que al establecer el Poder Revisor de la Constitución, en la fracción XXIX del propio precepto, las materias reservadas a la Federación para imponer contribuciones sobre ellas, dividió la competencia constitucional para el ejercicio de la función legislativa y sus respectivas esferas, delimitando las de su ámbito genérico en la fracción X, y las esferas de un ámbito legislativo específico, el referente al ejercicio de la potestad tributaria, en la mencionada fracción XXIX”.

En este sentido la mayoría del Tribunal estima, con base en la redacción de los distintos apartados del artículo 73, y llevando a cabo un análisis sistemático con lo dispuesto en los diversos artículos 31, 117, 118 y 124 de la propia Ley Fundamental, que es preciso diferenciar, por un lado, la facultad de legislar sobre determinadas materias que otorga la fracción X del artículo 73, y por otro, la potestad de imponer contribuciones exclusivas de la Federación. De esta manera, “*legislar*” y “*establecer contribuciones*” son conceptos distintos que responden también a competencias diversas.

La minoría del Tribunal, que expresa su parecer contrario, lleva a cabo una interpretación sistemática sustancialmente diversa, señalando que el establecimiento de contribuciones sobre el juego es una competencia exclusiva de la Federación (del Congreso). El argumento es el siguiente: si una competencia es “*la titularidad de una potestad o función pública sobre una materia por un determinado ente público*”; de manera que aúna las nociones de materia y facultad, “*cuando en la Constitución se afirma que el Congreso de la Unión tiene competencia exclusiva para legislar sobre juegos con apuestas y sorteos (art. 73, fracción X), hay que entender que a dicho ente le corresponden todas las facultades o potestades legislativas relacionadas con dicha materia*”. Es decir, que una vez atribuida la competencia para legislar, ésta ha de ser exclusiva y agotar todas las facultades que de la misma deriven.



Abundando en el argumento, continua la minoría del Tribunal señalando que en el “*artículo 73 constitucional encontramos que se trata de una norma que reserva de manera exclusiva a la Federación determinadas facultades sobre distintas materias, dicho técnicamente, le da competencia*”. Asimismo se afirma que “*la Constitución al delimitar tanto la materia como el contenido de la competencia de la Federación, está aplicando la regla de exclusión y la reserva de primer grado previstas por el artículo 124 constitucional, es decir, establece aquello que es materia federal*” de manera que es lógico concluir que “*la fracción X del artículo 73 concede expresamente una facultad a la Federación, lo que significa que se excluye a los Estados del ejercicio de ésta*”.

Según apuntábamos más arriba, la tesis mayoritaria citada supra no es ya una opinión aislada del Tribunal, sino que ha habido algunas resoluciones más. Así, esta jurisprudencia ha sido reiterada posteriormente en diversas ocasiones (entre otras, véanse las Tesis aislada 2ª XIII/2009, amparo en revisión 1261/2008, y amparo en revisión 1161/2008), con argumentos que son sustancialmente similares a los expuestos. Ahora bien, que se trate de una tesis que parece consolidarse no la hace menos discutible, pues a nuestro entender no es posible diferenciar entre “*legislar*” y “*establecer contribuciones*”, entre otras cosas porque esto último sólo es posible a través de la legislación o, dicho de otro modo, porque es al legislar cuando se establecen las contribuciones.

C. Crítica de las tesis mantenidas por la Suprema Corte y argumentos para defender la competencia exclusiva de la Federación.

1. Incompatibilidad de las tesis mantenidas por la Suprema Corte con una interpretación sistemática de la Constitución.

La tesis sostenida por la minoría del Tribunal parece más coherente con la finalidad de la norma constitucional, que no es otra que efectuar una auténtica **reserva competencial de la materia juego a favor de la Federación**.

En consecuencia, **el primer argumento** a favor de la competencia exclusiva de la Federación es la propia interpretación teleológica y sistemática de los preceptos pertinentes de la Constitución, tal y como hace la minoría de la Corte, en los términos descritos supra. Esta interpretación encuentra sustento en la propia exposición de motivos de la norma que modificó el artículo 73.X de la Constitución, en 1947, y donde se señalaba: *“consideramos conveniente se dé competencia al Congreso de la Unión para legislar en toda la República, en materia de juegos con apuesta, sorteos y rifas de todas clases, para que sea la Federación la que dicte las leyes y reglamentos que deben regir y con el auxilio de las autoridades locales, organice y mantenga la vigilancia y control de los juegos y rifas que se considere pertinente permitir”*.

Un **segundo argumento** a favor de la competencia exclusiva es la estrecha vinculación existente entre la competencia material y la tributaria en una materia como el juego. En este sentido, resulta fundamental analizar los efectos que sobre la materia juego podría tener el ejercicio de las competencias tributarias por parte de las entidades federativas. Si la legislación sobre juegos y sorteos es una facultad exclusiva de la Federación, es porque existe una materia reservada. Esto significa que es a la Federación a quien exclusivamente corresponde determinar cómo, dónde, cuándo y qué tipo de juegos son los permitidos, así como qué requisitos deben reunir quienes estén autorizados para gestionarlos, y en suma la propia planificación del Juego como una importante actividad en el conjunto de la economía. Si esto es así, carece de sentido que la competencia tributaria no le corresponda también en exclusiva, pues es evidente que las contribuciones especiales sobre el juego y las apuestas inciden decisivamente en su regulación general, en tanto que sirven para modularlo y controlar su volumen de negocio, y pueden dar lugar a disfunciones y desequilibrios territoriales.



En efecto, teniendo en cuenta que cada entidad federativa puede gravar el juego de manera diferente, y que el límite es la no confiscatoriedad del tributo, es perfectamente posible que una Entidad contraria a la regulación federal del juego utilizando su política fiscal, imponga contribuciones tan altas que desalienten todos o un cierto tipo de juegos en su territorio.

En definitiva, la tesis de la “*competencia concurrente*” priva a la Federación de una de las herramientas esenciales para conseguir una regulación del Juego equilibrada y, sobre todo, eficaz. Si el juego es un sector sensible de la economía nacional, y un sector que no sólo crea empleo sino que revitaliza el sector turismo en amplias zonas del territorio, por lo que también genera ganancias en otros sectores económicos vinculados (como la hostelería), entonces, como tal, requiere de la armonía fiscal propia de una regulación federal con repartos entre los estados federados.

Resulta contradictorio y carece en suma de sentido, por lo tanto, que la Federación sea la facultada para fijar la política de juego en todo el país y que los estados, a la vez, tengan competencias para establecer contribuciones que potencialmente puedan inhibir o alterar esencialmente esa regulación. La facultad de establecer contribuciones es exclusiva e implícita de la Federación, puesto que forma parte esencial de la competencia que le permite fijar la política general del juego.

En tercer lugar, y a modo de reducción al absurdo de la argumentación del Tribunal, debe tenerse en cuenta que la fracción X del artículo 73 también determina que la Federación tiene facultad para legislar en otras materias como: hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica. Pues bien, si se aplica el razonamiento del Tribunal sobre la facultad concurrente en materia de juegos con apuesta y sorteos, la conclusión sería que los estados federados igualmente podrían imponer contribuciones sobre el comercio



interior, (exceptuando aquellas que supongan aduana por estar prohibido por el numeral 117 constitucional) sobre la minería, sobre intermediación y servicios financieros, incluso podrían establecer contribuciones “*especiales*” sobre entidades de crédito, sobre energía nuclear, o sobre el trabajo. Parece claro, sin embargo, que tal interpretación sería contraria a una lectura correcta del texto constitucional.

En consecuencia, una interpretación sistemática adecuada, que tenga en cuenta la diferencia entre sectores económicos sensibles y los que no lo son, obliga a entender que la fracción VII faculta al Congreso federal para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en tanto que es una facultad que se refiere a las contribuciones ordinarias, a los impuestos que tienen el carácter de generalidad por no referirse a una rama o sector concreto, sino a las rentas, el patrimonio o, en general, a la riqueza allá donde la hay y con independencia de la actividad que la origine.

Parece así evidente que el numeral 73, fracción X de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reserva la facultad legislativa plena en materia de juegos con apuesta y sorteos en exclusiva al Congreso de la Federación. Los estados, por tanto, no pueden alterar sustancialmente esta reserva, ni siquiera mediante la creación de contribuciones. El establecimiento de contribuciones específicas o especiales en atención a que el origen de la riqueza gravable sean las actividades de juegos con apuesta y sorteos no es una facultad amparada por la Constitución ni a favor del Congreso de la Federación ni, menos aún, a favor de los estados en virtud de la cláusula de facultades residuales del numeral 124.

Por otro lado, la creación de contribuciones sobre los juegos con apuesta y los sorteos, así como la creación de contribuciones sobre cualquier otro sector económico no incluido en la fracción XXIX del numeral 73 (contribuciones especiales o específicas), encuentra su apoyo en la fracción VII del mismo artículo 73, que reserva al Congreso de la Federación el establecimiento de contribuciones generales sobre la



riqueza con independencia de su origen y dentro de los principios centrales del sistema tributario, (generalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, legalidad...).

2. La práctica seguida por los estados federados incide sobre la reserva a la Federación de la materia juego.

Las conclusiones anteriores se refuerzan tras examinar la práctica seguida por algunos estados para establecer contribuciones sobre el juego, que demuestra los anteriores asertos poniendo de manifiesto al menos dos tipos de incongruencias:

En primer lugar, existe una alarmante asimetría en las definiciones más básicas en el juego, de manera que mientras en algunos estados (como Baja California) se somete a gravamen la organización del juego, en otros (como en el Estado de Quintana Roo) se grava, entre otros, la enajenación de billetes. La diferencia no es sólo nominal, sino que acarrea un régimen jurídico sustancialmente diverso, ya que en el primer caso la actividad podrá estar sujeta y no exenta de IVA, y en el segundo se podría interpretar que está sólo sujeta al IESPS.

En segundo lugar, la práctica también demuestra que los Estados no se limitan a regular la imposición sobre el juego, sino que de forma inevitable entran a regular aspectos materiales, que según la Constitución les estarían totalmente vedados, como por ejemplo definir conceptos para abarcar materias imponibles que corresponden a la Federación. Es el caso de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California, cuyo artículo 156.8 señala que cuando se haga mención a juegos con apuestas se entenderán incluidos también *“los establecimientos o agencias que reciban información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento”*, lo que supone una alusión evidente e inequívoca a los centros de apuesta remota, regulados en el artículo 76 del



Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos y donde las Entidades federativas no pueden establecer tributos, por tener carácter transfronterizo.

Precisamente ahí radica también una buena parte de la incoherencia de sostener la competencia concurrente en estos supuestos, y es que el juego remoto soportará en la práctica una tributación sustancialmente inferior, dada la citada interdicción de que las entidades federativas graven dicho juego. Estas cuestiones no son baladíes, pues debe tenerse en cuenta que la importancia económica del juego remoto está creciendo de manera vertiginosa², mediante plataformas cuyo uso es creciente entre la población, como internet, teléfonos móviles y televisión interactiva. Esta realidad, que no puede obviarse, obliga a preguntarse no sólo cuál deba ser régimen tributario más adecuado para un sector de actividad que ofrece no pocas complejidades a estos efectos, sino cuál puede ser su convivencia con un sistema de tributación sobre el juego en el que conviven, de forma asimétrica y desordenada, gravámenes superpuestos establecidos por distintos órdenes territoriales de gobierno.

Estos ejemplos son tan sólo una pequeña muestra de las consecuencias que tiene el deslinde, artificial y seguramente contrario a una lectura mínimamente sistemática de la Constitución, entre la competencia material y la competencia tributaria sobre el juego. En otras palabras, es inevitable que el poder tributario, cuando afecta o se refiere a un sector concreto de actividad económica, incida sobre aspectos sustantivos y materiales de dicha regulación. Cuando la competencia material en este último caso es ostentada por un ente territorial diverso al que ejerce la tributaria, las incoherencias del sistema resultan inevitables.

² Véase el reciente artículo publicado en *The Economist* (19 noviembre 2009), *Hitting the jackpot. Global revenues from gambling are rising*. Asimismo, la Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de marzo de 2009, sobre la integridad de los juegos de azar en línea ([2008/2215\(INI\)](#)), afirma que según un estudio encargado por la Comisión Europea, los juegos de azar en línea “que generaron unos ingresos brutos del orden de entre dos y tres mil millones de euros en 2004, representan en este momento cerca de un 5 % del total del mercado de juegos de azar de la UE”.

3. La experiencia española como ejemplo de la necesaria vinculación entre la materia juego y el ejercicio de poder tributario.

La experiencia española permite reforzar los anteriores argumentos y defender la necesaria vinculación entre la materia juego y su regulación administrativa, por un lado, y el ejercicio de poder tributario –establecimiento y gestión de tributos sobre el juego- por otro.

Con carácter general, en España la relación entre materia o ámbito competencial reservados, y los límites y condiciones del ejercicio de poder tributario que incida sobre dicha materia o elenco de competencias, ha sido establecida por el Tribunal Constitucional español en diversas ocasiones. Son representativas de esta jurisprudencia las Sentencias (STC, en adelante) núm. 87/1987, de 2 junio, sobre exhibición de películas en salas “X”, y la 49/1995, 16 de febrero, sobre el Impuesto balear sobre las loterías.

En la primera Sentencia se declara inconstitucional la regulación aprobada por la Comunidad autónoma de Cataluña sobre la calificación de películas para su exhibición bajo el signo “X” (películas que tengan “carácter pornográfico o hagan apología de la violencia”), puesto que dicha calificación lleva anudada la exacción de una contribución fiscal. El argumento central es que el ejercicio de la competencia autonómica, aún en el ámbito teórico de sus atribuciones, incide sobre el ámbito competencial reservado al Estado central. En este sentido, se afirma en la Sentencia que *“en atención al ordenamiento actual de esta materia, las dos primeras calificaciones no pueden ser dispensadas por las autoridades autonómicas. La calificación de una película como de «arte y ensayo» o su identificación con el signo «X» lleva aparejada en la legislación estatal (Ley 1/1982, de 24 de febrero) una serie de efectos de carácter fiscal cuya adjudicación no puede realizarse sino de una manera uniforme en todo el territorio, al corresponder a impuestos y exacciones estatales. Así, las películas «X» quedan sujetas a una exacción parafiscal y a un tipo*

agravado del impuesto sobre espectáculos públicos (arts. 3 y 4 de la Ley citada) y así, también, la exhibición comercial de las películas de arte y ensayo resulta exenta del deber de tributar por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (art. 8). Este peculiar régimen fiscal ha de encontrar una aplicación uniforme, pues sería inconciliable con lo prevenido en el art. 149.1.1, en relación con los deberes tributarios en presencia (art. 31.1 de la misma norma fundamental), la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la adjudicación de unas calificaciones que así operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones estatales” (FJ. 3º).

La segunda Sentencia de interés es la citada número 49/1995, donde se declara inconstitucional el establecimiento de un tributo sobre las loterías por la Comunidad autónoma Islas baleares con el argumento de que éste incide directamente en la competencia material del Estado central sobre las Loterías. El Tribunal recuerda el ámbito competencial reservado al Estado, precisando que “...*la Lotería Nacional es competencia del Estado como comprendida en el título Hacienda General del art. 149.1.14 C.E., el cual no puede entenderse circunscrito a los ingresos tributarios, pues comprende también estos otros que organiza, genera y gestiona el Estado mediante un monopolio fiscal. Por su naturaleza, pues, de ingresos no tributarios directamente explotados por la Hacienda estatal, corresponde con carácter exclusivo al Estado la gestión y explotación del monopolio de la Lotería Nacional*” (FJ. 3º).

A partir de esta reserva del ámbito material al Estado, recalca el Tribunal el carácter limitado de la competencia tributaria de las Comunidades autónomas señalando, con carácter general, que dicha competencia “*no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas (SSTC 14/1986, 63/1986, 179/1987), entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial -material y financiero correspondiente al Estado y a las*



Comunidades Autónomas (SSTC 13/1992 y 135/1992). Así, la subordinación a los principios proclamados por el art. 156.1 de la C.E. ("coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles") a los que hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los arts. 157.2 de la C.E. y 6 y 9 de la L.O.F.C.A.³ (FJ. 4º).

Finalmente, en cuanto al examen de la cuestión, señala el Tribunal que en el caso concreto *“la potestad tributaria de la Comunidad balear debe entenderse afectada por otra limitación, ya que el impuesto se ha configurado gravando «la participación en las loterías del Estado» (art. 1) toma como hecho imponible la participación en los sorteos... mediante la adquisición de billetes, bonos o apuestas, con lo cual el objeto impositivo resulta ser el mismo objeto económico del monopolio, constituido por la participación de los individuos en aquellos sorteos, que es lo que nutre todos los fondos del monopolio tanto en cuanto a premios o gastos de gestión propios como, fundamentalmente, a los ingresos para la Hacienda. Y al gravar la adquisición de billetes, además de gravarse un efecto estancado cuyo tráfico ordinario no está permitido (art. 2 del Decreto de 23 de marzo de 1956) se está gravando el mismo objeto y la misma fuente de recursos de aquél. Con ello, influya o no el encarecimiento de los Billetes o las apuestas en el volumen de ingresos, lo fundamental es que las participaciones quedan sometidas a un impuesto autonómico sólo dependiente de la potestad de la Comunidad en toda su regulación (incluso los tipos impositivos) determinando que de dicha potestad autonómica puedan pasar a depender en gran medida los rendimientos de las loterías. Lo cual evidencia la clara invasión de este impuesto en lo que constituye objeto propio del monopolio fiscal de competencia del Estado”* (FJ. 4º).

³ La LOFCA es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónoma, Ley 8/1980, de 22 de septiembre (disponible, entre otras páginas, en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/lo8-1980.html)

Más allá de la existencia de un monopolio en materia de loterías en España, **en el razonamiento de la Sentencia es central el problema de la incidencia del poder tributario en una esfera competencial material, cuando se trata de tributos que se refieren a dicho ámbito material, por tratarse de tributos “sectoriales”,** como es el caso en general de los tributos sobre el juego, y es en particular el caso de un tributo que grava la adquisición de billetes de lotería. Sea o no un monopolio, se trata de una materia competencial reservada al Estado central, lo que implica que un tributo específico sobre esta materia afecta y supone una invasión de dicha competencia. **No es posible deslindar la competencia material y la tributaria sin generar distorsiones y efectos perversos en el sistema tributario del juego.**

Adicionalmente, la doctrina del Tribunal Constitucional español en materia de gasto público resulta asimismo de particular interés para la argumentación de la competencia exclusiva de la Federación mexicana en materia de tributos sobre el juego. En la STC 13/1992, de 6 de febrero, el Alto Tribunal español recalca la interdicción de que el Estado utilizara su poder de gasto como título competencial, incidiendo así por la vía presupuestaria en materias competenciales donde no ostentaba ningún otro título competencial. Afirmaba así, en el FJ. 6º que *“es claro que el Estado, mediante el ejercicio del poder legislativo presupuestario, no dispone de un poder general para subvenciones (gasto público) entendido como poder libre o desvinculado del orden competencial. El poder de gasto o subvencional es siempre un poder instrumental que se ejerce «dentro» y no «al margen» del orden de competencias y de los límites que la Constitución establece y entre ellos el del respeto a la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas que reconocen y garantizan los arts. 2, 137 y 156 CE. No puede, por tanto, el Estado, usando su poder de gasto en materia de subvenciones, condicionar o mediatizar el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus propias competencias (su autonomía política y financiera) de modo tal que convierta, de hecho, su poder de gastar en un poder para regular la materia al margen del reparto competencial establecido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía”*. Pues bien, a la inversa, es posible argumentar que



el poder tributario no debería poder constituir un título competencial impropio que permita –a los estados federados mexicanos en este caso- incidir en una materia en la que no ostenta ningún otro título competencial. Por la vía tributaria se incide, y recupera de esa manera, en la competencia material que no se ostenta.

El argumento anterior cobra fuerza si se considera que los tributos sobre el juego tienen una pretendida finalidad extrafiscal o de ordenación, en los términos que se verán más adelante, de manera que pretenden incidir directamente en la materia que sujetan a tributación. Esta finalidad extrafiscal no es incompatible con la finalidad recaudatoria y es generalmente aceptada en la doctrina tributarista, así como en gran parte de la jurisprudencia de diferentes Estados europeos.

Sobre los fines extrafiscales de los tributos se pronunció el Tribunal Constitucional español en su Sentencia número 37/1987, de 14 de abril, dictada en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, señalando que la función extrafiscal del sistema tributario *“puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”* (FJ. 13ª). En el mismo sentido, la posterior STC 194/2000.

Precisamente en esta clase de tributos la vinculación entre competencia material y competencia tributaria no sólo es recomendable sino difícilmente prescindible. Esta íntima conexión ha sido establecida inequívocamente por el Tribunal Constitucional español en diversas ocasiones. Así, en la Sentencia citada en último lugar, se afirmaba con meridiana claridad que *“las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas”* (FJ. 13ª).

En definitiva, puesto que la finalidad de estos tributos es precisamente la de incidir en la materia en cuestión, resulta incoherente que se deslinde la competencia tributaria de la competencia material: el ente que ostenta la segunda –en España, las Comunidades autónomas, en México, la Federación- debe lógicamente también ser titular de la competencia tributaria, pues sólo así podrá desarrollar una política fiscal propia como complemento necesario de la ordenación de la materia juego.

La citada vinculación es también evidente desde la perspectiva de los fines y objetivos de la regulación del sector del juego, que pretende sujetar a control y ordenación este sector de actividad económica. En ese sentido, la Hacienda Pública cumple una función de control y monitoreo del juego que resulta de la mayor relevancia y no puede ser desdeñada. Por eso, resulta evidente que el divorcio entre la competencia material y la tributaria en esta materia, no sólo es seguramente contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sino que atenta contra la lógica más básica, siendo como es un sector tributario especial, cuyos fines de ordenación son evidentes.

Con todo, las incongruencias citadas en la regulación de los tributos sobre el juego por parte de algunos estados federados, no agotan el caos legislativo de que adolece este sector tributario. Como se comprobará en las líneas que siguen, la descoordinación entre los diferentes tributos que recaen sobre el juego genera una



situación de caos fiscal que por sí misma es también difícilmente compatible con los principios de equidad tributaria contenidos en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o con la más básica formulación del principio de seguridad jurídica.

En las líneas que siguen, daremos cuenta de las citadas incoherencias del sistema, prestando particular atención al IESPS, que supone la culminación de una larga serie de despropósitos tributarios que afectan a este sector, tanto en los Estados Unidos Mexicanos como en la mayoría de los Estados que adoptan el modelo de “tributación sectorial” sobre el juego, como sucede en buena parte de los Estados miembros de la Unión Europea y, en particular, en España.

2. La naturaleza del IESPS como impuesto directo que recae sobre los beneficios.

A. La calificación de un impuesto como directo o indirecto desde la perspectiva del principio de proporcionalidad.

La naturaleza jurídica de un impuesto y la configuración de su gravamen es rica en consecuencias desde la perspectiva del análisis constitucional, de manera que las conclusiones del juicio de su constitucionalidad dependen estrechamente de su naturaleza jurídica y de la coherencia interna de la estructura del gravamen. Un tributo directo, que grave por ejemplo la obtención de renta, toma en cuenta la capacidad contributiva de una forma diversa que un tributo indirecto. Esta idea ha sido resaltada por la Corte Suprema, y también por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, y es de la mayor importancia a los efectos de nuestro análisis.

En este sentido, es jurisprudencia consolidada de la Corte Suprema que el principio de proporcionalidad tiene repercusiones diferentes en función de que el tributo sea directo o indirecto. Así se establece con meridiana claridad en la **Tesis Jurisprudencial número 2/2009** (Pleno, Acción de Inconstitucionalidad 29/2008, tesis aprobada el 26 de marzo de 2009) donde la Corte precisa que *“la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31,*



fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva”.

La diferente intensidad con la que operan los principios de justicia en materia tributaria dependiendo del tipo de tributo y de su posición en el sistema tributario ha sido igualmente resaltada por el Tribunal Constitucional español. En esta línea, el Tribunal ha reiterado que si bien el principio de capacidad económica debe informar todo el ordenamiento tributario (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992, 134/1996, 182/1997 entre otras), dicho principio constitucional está presente de manera distinta y con diferente intensidad en función de cada figura tributaria.

Así las cosas, con carácter previo es preciso examinar la estructura y elementos esenciales del IESPS para poder determinar su naturaleza jurídica, al objeto de poder enjuiciar el gravamen a la luz del principio de proporcionalidad en un momento posterior.

B. El IESPS como impuesto directo.

Para examinar la naturaleza del IESPS, y su calificación como directo o indirecto sólo puede partirse de la estructura del tributo y el objeto-fin que de ésta se infiere. Pues bien, en los términos que se exponen a continuación, el análisis de dicha estructura permite avanzar que el IESPS es un impuesto directo que recae sobre la ganancia obtenida en la organización de los distintos juegos de azar.

En efecto, de acuerdo con su Ley reguladora, la LIESPS, el **hecho imponible** de esta contribución consiste en la “*realización de juegos con apuestas y sorteos*”, en distintas modalidades, siempre que hayan sido autorizados de acuerdo con lo establecido en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y el Reglamento que la desarrolla.

La autorización forma así parte esencial de la regulación del sector, y es condición previa para su sujeción a gravamen.

La **base imponible** está formada por las cantidades percibidas de los participantes (jugadores, apostantes), de manera que *“se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios”*.

Finalmente, los **sujetos** del impuesto son los “*permisionarios*” o sujetos autorizados a organizar el juego. Son estos sujetos quienes soportan en principio la carga tributaria, ya que **el artículo 4º de la Ley del impuesto impide la repercusión del impuesto** en el caso que nos ocupa.

Estamos así claramente ante un impuesto que recae sobre el beneficio del juego, de manera que más allá del *nomen iuris* empleado por el legislador, es preciso partir de los elementos estructurales del tributo para calificarlo. Pues bien, junto al resto de aspectos ya mencionados, la imposibilidad de repercusión es la “prueba del nueve” o prueba definitiva de que **nos encontramos ante un impuesto directo, pues es el contribuyente o sujeto del tributo quien soporta la carga tributaria, no pudiendo trasladarla a un tercero**; en este caso, a quienes participan en la actividad de juego.

La importancia de la repercusión en relación con la calificación de una figura tributaria se apunta en la más reciente jurisprudencia de la Suprema Corte, y en particular de la **Tesis jurisprudencial número 3/2009**, (dictada en misma Acción de inconstitucionalidad 29/2008, citada *supra*), donde se examinan las diferencias entre los impuestos al gasto y al consumo, haciendo hincapié en la relevancia de la repercusión a los efectos de la calificación de un tributo. En la Tesis se afirma que: *“los impuestos al gasto o a las erogaciones recaen sobre el empleo general de un bien económico para adquirir otros, o se utilizan para producir bienes o servicios en donde el contribuyente es el titular del hecho imponible y de la capacidad contributiva que él mismo revela, por lo que no existe la figura de la traslación o repercusión jurídica –como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre nóminas que grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo debe erogar el patrón, de ahí que basta que el empleador lleve a cabo la erogación para que se genere el hecho imponible siendo que en estos impuestos indirectos, por antonomasia, no se hace referencia a la situación personal del contribuyente, es decir, son objetivos, de devengo instantáneo y monofásicos. Por su parte, los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica”*.

El problema de la repercusión en el IESPS, y su imposibilidad, ha sido objeto de discusión en la Suprema Corte, cuya jurisprudencia ha mantenido una interpretación que sólo puede calificarse de confusa. En efecto, en la **Tesis aislada 2ª XV/2009** (amparo en revisión 1261/2008, Juega y Juega S.A. de C.V., de 25 de febrero de 2009) si bien reconoce la imposibilidad de repercusión, considera que se trata de una mera omisión del legislador, señalando que *“de los artículos 1º, 2º, fracción II, inciso B), 4º. 5º. 5º.B, 17 y 18 de la Ley del Impuesto Especial sobre*



*Producción y Servicios, se advierte que aun cuando el tributo no puede acreditarse por los contribuyentes personas físicas o morales que prestan el servicio de juegos con apuestas y sorteos y concursos, sí pueden trasladarse a los participantes, de manera que **la circunstancia hipotética y particular de los sujetos pasivos de una dificultad en el traslado indicado quedaría sólo en un aspecto operativo derivado de una posible deficiencia legislativa que no incide en su constitucionalidad***’.

Se trate, o no, de una deficiencia legislativa, lo cierto es que la previsión del traslado de la carga tributaria constituye un elemento esencial del tributo que como tal debe estar contemplado por la ley para que pueda producirse, por lo que ello debe tenerse en cuenta para caracterizar el tributo, ya que si la carga tributaria no se traslada a terceros en virtud de las correspondientes disposiciones legales es evidente que terminará siendo soportada exclusivamente por quienes realizan la actividad económica, los organizadores de juegos de azar. Nótese que la repercusión que aquí interesa a efectos de la calificación del tributo como *directo* es la legalmente prevista, no la repercusión *económica* que tiene lugar en todo impuesto que grava el beneficio empresarial, donde está suficientemente documentado que el gravamen termina siendo trasladado, desde una perspectiva puramente económica, a los consumidores finales o a los trabajadores de la empresa en cuestión (a través de menores salarios o menor contratación). Esta repercusión económica no afecta ni modifica en modo alguno la naturaleza jurídica del tributo, sino que forma parte de sus efectos económicos, presentes en todo gravamen de forma necesaria.

Habida cuenta que no hay previsto el mecanismo de la repercusión, y puesto que dicha actividad está ya sujeta al ISR, también impuesto directo, se produce una doble imposición difícilmente evitable, sobre la que se volverá en un momento posterior de este informe.

C. Examen crítico de la estructura del gravamen del IESPS a la luz de la experiencia española.

El análisis de la estructura del tributo permite concluir, sin excesiva dificultad, que **el IESPS es un impuesto sobre las ganancias que derivan del juego, cuya base imponible está formada por el denominado “ingreso bruto de la apuesta”**, esto es, el valor total de las apuestas menos los premios pagados efectivamente a los jugadores y apostantes. Presenta así el tributo importantes similitudes con otra figura española, la denominada Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, o “Tasa sobre el juego”, regulada por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero.

Este tributo español ha dado lugar a diversos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Supremo (TS, en adelante) y del Tribunal Constitucional (TC, en adelante) en relación con su naturaleza jurídica y la estructura del tributo en torno a su calificación como *tasa* o *impuesto*. La diferencia es relevante porque en el ordenamiento jurídico español los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, mientras que las tasas implican una contraprestación por la realización de un servicio público⁴.

Los argumentos utilizados para su calificación como impuesto, y no tasa, son de particular interés a los efectos de este informe, pues son esos mismos argumentos los que defienden la naturaleza de **impuesto sobre los beneficios** de la citada figura

⁴ De acuerdo con el artículo 2.2.a de la Ley 58/2003, General Tributaria, “*Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público*”.

tributaria. En este sentido, el TS ha señalado que su hecho imponible tiene un “*talante permanente y continuo*”, lo que “*le separa del concepto estricto de tasa, ..., para aproximarlo a una exacción más parecida a un impuesto*” (Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987, Sala 3ª y 19 de enero de 1988, Sala 3ª).

Esta tesis se apuntaba también en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, relativa al denominado Gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, en cuyo FJ. 12º se afirma decididamente la calificación como impuesto periódico de la sedicente tasa sobre el juego. Esta jurisprudencia sería confirmada por la posterior Sentencia del mismo Tribunal 296/1994, de 10 de noviembre, afirmando que la naturaleza impositiva de la tasa sobre el juego: “*resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto 16/1977, que si bien incluye, al lado de la organización y celebración del juego, la autorización administrativa, son aquellas dos actividades de los particulares las que determinan el sujeto pasivo «los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar» y es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo...todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de «tasa», ... sino que constituye un auténtico «impuesto»*” STC 296/1994, de 10 de noviembre, (FJ. 4º).

Finalmente, en el relativamente reciente Auto 71/2008, de 26 de febrero, el Tribunal reitera las anteriores conclusiones en su FJ. 5º, recordando que “*la llamada "tasa" que grava las máquinas recreativas tipo "B" es en realidad un impuesto que, al igual que sucede con el impuesto sobre sociedades, grava el rendimiento obtenido con el ejercicio de la explotación de dichas máquinas (...) un análisis del régimen jurídico de dicha figura impositiva pone de manifiesto que se estructura como un impuesto, dado que es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo... que en la legislación específica de la tasa sobre el juego en máquinas*

tragaperras se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo de máquina, es decir, en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta. En definitiva, el tributo sobre el juego cuestionado "es una figura fiscal distinta de la categoría de "tasa", puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico " impuesto" que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica" (FJ 4; en el mismo sentido, STC 204/2002, de 31 de octubre, FJ 3).

A partir de aquí, es preciso tener en cuenta que si el **hecho imponible** es la organización de juegos de azar como actividad económica, la **base imponible**, en coherencia, debe reflejar adecuadamente la riqueza que se pretende gravar, pues precisamente la función principal de la base imponible es la medición de la capacidad económica puesta de manifiesto al realizar el hecho imponible, por lo que su definición legal debe de algún modo referirse al elemento objetivo del hecho imponible, en concreto a su aspecto cuantitativo, con el que es preciso que exista una cierta congruencia. En efecto, como señalara en su día el Profesor RAMALLO MASSANET "(L)a relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. **Pero esta ligazón entre hecho imponible y la cuantía de la obligación, que implica la ligazón con la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad**

económica. Si por carga fiscal entendemos la que cada ciudadano soporta, lo que cada uno paga al ente público, resulta que lo que quedará sujeto a la exigencia constitucional mencionada será tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago”⁵.

Pues bien, si se examina detenidamente la configuración legal de la base imponible del IESPS, se comprueba la **incoherencia con el hecho imponible del tributo, puesto que la base no refleja el resultado de la actividad económica**, ya que de la apuesta bruta la LIESPS únicamente admite la deducción de los siguientes dos conceptos:

(a) *“Los **premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables**. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor de mercado”.*

(b) *“Las **cantidades efectivamente devueltas a los participantes**, siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y éstas se encuentren debidamente registradas en contabilidad y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registren en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio”.*

No se permite así tener en cuenta, a los efectos del cálculo de la base los gastos en que incurre el titular de la actividad (alquiler de locales, contratación de personal,

⁵ RAMALLO MASSANET, J. “Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria”. Revista Española de Derecho Financiero, n. 20/1978, pp. 622 y 623.

suministros, etc.). Se trata así de un impuesto sobre el beneficio, pero ni siquiera sobre beneficio neto con lo que la doble imposición que se produce es todavía mayor.

Tampoco se permite la deducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que de acuerdo con su normativa reguladora supone un gasto más de la actividad. En efecto, el artículo 9º de la LIVA establece que “*no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:...Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta*”. Debido al funcionamiento de este tributo, la exención no es, como es sabido, un beneficio para el contribuyente, sino que implica que éste soportará el IVA pagado como consumidor final, convirtiéndose de esta manera en un gasto adicional de la actividad que por lo tanto, y al igual que el resto de gastos necesarios para la obtención del beneficio, debería poder ser objeto de deducción para determinar la base imponible del tributo.

La citada dicción del IVA es, con todo, aún más problemática, porque se produce una incongruencia entre este tributo y el IESPS, de manera que si la LIVA hace referencia a la “*enajenación de billetes*”, la LIESPS se refiere a la prestación de un servicio, no a una entrega de bienes, quedando en el primer caso exenta y en el segundo plenamente sujeta⁶, lo que no hace sino poner de manifiesto nuevamente la incoherencia del gravamen contenido en el IESPS en el marco del sistema tributario.

En este aspecto, la situación en España no es muy distinta, pues la Ley del IVA, con amparo en lo dispuesto en el art. 13.B).f) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, *en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme*, (en adelante,

⁶ Este argumento en: VELA PEÓN, A. A.: “Hacia un nuevo federalismo fiscal: un enfoque constitucional”, p. 32.

Sexta Directiva)⁷, estableció la exención de las loterías, apuestas y juegos organizados por entes públicos (del Estado central y de las Comunidades Autónomas), *“así como las actividades que constituyan los hechos imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar”*, exención hoy recogida en el art. 20.uno.19º de la LIVA.

La justificación de dicha exención había de buscarse, según la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985 (reguladora del IVA en el momento de su establecimiento en España), en *“razones económicas y técnicas”*, relacionadas con el intento de *“evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal indirecta”*. De ese modo se singularizaba el tratamiento de las prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios organizadores de los juegos sujetos a la tasa, que en lugar de ser gravados en un impuesto indirecto como el IVA, que termina por recaer sobre el consumo a través del mecanismo de la repercusión y en el que resulta posible la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas en las operaciones sujetas, habían de satisfacer lo que formalmente se denomina tasa pero es en realidad un auténtico impuesto cuya repercusión no está legalmente prevista, quedando además imposibilitados, por virtud de su exención en el IVA, para deducir las cuotas de ese impuesto que hubieran soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la realización de sus operaciones exentas. Resulta así una sobrecarga fiscal evidente, difícilmente justificable desde la perspectiva de la capacidad económica.

En fin, volviendo a la regulación del IESPS, esta limitación de los gastos deducibles sólo puede reputarse contraria al principio de proporcionalidad, que engloba la consideración de la capacidad económica de los contribuyentes, contenido en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema, **el principio de proporcionalidad**

⁷ Artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva: *“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, ... f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro”*.

debe ser analizado a partir de la *“estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen”* (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, marzo de 2005, tesis P. IX/2005, página 7). Este análisis es general a cualquier tributo, y condición necesaria para su constitucionalidad. De acuerdo con el Tribunal, esta premisa se aplica a cualquier impuesto en el sentido de que debe existir congruencia entre el objeto y la base imponibles, es decir, la magnitud dineraria debe sustentarse en relación con la medición o valoración del hecho imponible, pues de lo contrario no habrá una lógica tributaria entre ellos produciendo una distorsión que generará la inconstitucionalidad del tributo, sin importar la tasa o tarifa aplicada porque el esquema estará viciado de origen (Acción de Inconstitucionalidad 29/2008, promovida por Diputados integrantes de la sexagésima legislatura del Congreso de la Unión, p. 90, Tesis jurisprudencial, 2/2009). De esta manera, el análisis de la proporcionalidad tributaria debe hacerse en función de los elementos cuantitativos del tributo como la tasa imponible o tipo de gravamen, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional (p. 91).

Resulta en este punto de particular interés prestar atención a la jurisprudencia y la doctrina alemanas y españolas sobre la capacidad económica en la configuración de los impuestos directos sobre la renta, como es el IESPS, en la medida en que puede ser tomada como un ejemplo comparado que refuerza la propia jurisprudencia de la Corte Suprema en relación con el principio de proporcionalidad.

En la jurisprudencia española en particular, y también en parte de la doctrina tributarista, se ha destacado la especial idoneidad de los impuestos sobre la renta para realizar los principios de justicia tributaria, en especial por su estructura, que resulta más fáciles de adaptar a las distintas modulaciones del principio que derivan no sólo de la renta obtenida o ahorrada, sino también de aquellos que determinan distintos niveles de necesidad, como la edad o el número de hijos, etc., en el caso de los tributos que recaen sobre personas físicas. Esta idea se llevaba a su extremo en la STC 182/1997, donde se resaltaba el papel central del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas en el sistema tributario, afirmándose que este impuesto “*constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características,...cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes...es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución, dada su estructura y su hecho imponible. Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 Constitución), y de solidaridad (artículo 138.1 Constitución) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1 Constitución)*” (cita tomada de la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 9º; doctrina también expresada en STC 19/1985, FJ. 4º ó 46/2000, FJ. 6º). También el Tribunal Constitucional alemán ha entendido que el principio de capacidad económica tiene un efecto especialmente estricto en el impuesto sobre la renta personal; entre otras: BVerfGE 61, 319 (351); y 66, 214 (223). Estos criterios se irán integrando en la imposición de la renta, canalizando así tanto buena parte de las políticas sociales, como la personalización de la capacidad económica.

Pues bien, interesa al punto destacar que en el caso de los tributos que gravan actividades económicas, la adecuación a la capacidad económica exige tener en cuenta, para determinar la base imponible, los rendimientos netos. El principio de rendimiento neto (*Nettoprinzip*) es considerado generalmente en Alemania una

derivación o subprincipio de la capacidad económica; (vid. al respecto las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán BVerfGE 99, 280 (290 y ss.); o la número 101, 297 (310). En sentido similar, el Tribunal supremo financiero federal BFH BStBl II 2001, 552 (553 y ss.).

A la luz de la doctrina examinada, puede concluirse que la única manera de que un tributo directo como el IESPS pueda ser coherente con el principio de equidad fiscal contenido en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es mediante una modificación que admita la deducción de todos los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad. Lo contrario supone someter a gravamen una capacidad económica que en ocasiones puede llegar a ser ficticia o inexistente, en el extremo, o como mínimo, sujetar a determinados sujetos a una mayor presión fiscal que el resto de actividades económicas sin justificación suficiente (al respecto, véase las Sentencias del Tribunal constitucional español 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3). Entre dichos gastos debe encontrarse necesariamente el IVA soportado, que es un gasto adicional de la actividad, al encontrarse ésta sujeta y exenta.

D. El IESPS y la doble imposición: la infracción del principio de proporcionalidad.

Sentado que **la configuración de la base imponible del IESPS es incoherente con el hecho imponible enunciado en su norma reguladora y no atiende a la capacidad económica real, siendo así también difícilmente compatible con el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, es preciso preguntarse a continuación si la coexistencia de las diversas figuras tributarias que recaen sobre la organización de juegos de azar como actividad económica resulta también contraria a la Constitución.



La LIESPS contiene una disposición que pretende coordinar el gravamen sobre el juego establecido por las Entidades federativas con el IESPS. Así, se establece en el artículo 5º que los sujetos obligados podrán deducir de la base imponible *“el monto de la participación que corresponda al Gobierno Federal de los productos obtenidos por los permisionarios, prevista en la Ley Federal de Juegos y Sorteos [además de] el monto del pago efectivamente realizado por concepto de los impuestos que las entidades federativas tengan establecidos sobre los juegos con apuestas y sorteos”*.

Pues bien, aunque esta norma de coordinación limita parcialmente la doble imposición sobre el juego, lo cierto es que este sector sigue soportando una presión fiscal sustancialmente superior al resto de actividades económicas. En efecto, la organización de juegos de azar, en sus distintas modalidades, está sujeta, además a las tasas correspondientes por su autorización y al IESPS, con un tipo del 20 por cien, a los siguientes impuestos:

1. Aprovechamiento que paga el organizador sobre el valor total de las apuestas recibidas o boletos vendidos, sin que se admitan deducciones, con un tipo del 2 por 100
2. Aprovechamiento sobre las apuestas de los hipódromos, con un tipo del 1 por 100
3. Impuesto sobre la renta (ISR), con un tipo del 28 por 100
4. Impuesto empresarial a tasa única (IETU), con un tipo del 17 por 100
5. Impuestos locales, estatales y municipales, con tipos que oscilan entre el 6 y el 12 por cien
6. Impuesto al Valor Agregado (IVA), que no es deducible en esta actividad, por lo que constituye un coste adicional, ya que no se permite la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la organización de esta actividad económica. Tipo del 15 por cien



Dejando por un momento al margen las deducciones aplicables, una acumulación de todos estos tipos arroja un agregado de entre el 72 y el 78 por cien. Es cierto que la suma de tipos neta real es inferior, pues las reglas de coordinación entre los citados tributos hacen que esta carga se reduzca, llegando quizá al 50 por cien. En efecto, la cuota pagada en el ISR resulta deducible en el IETU, de la misma forma que, según hemos comprobado, el art. 5º de la LIESPS permite la coordinación con los tributos locales.

Adicionalmente, el artículo 163 de la LSR establece una suerte de criterio de coordinación, para evitar que las Entidades federativas graven el juego con una tasa superior al 6 por cien. Se establece así que *“El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las Entidades Federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas Entidades Federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%”*. El criterio no puede ser más insatisfactorio, pues penaliza en todo caso al contribuyente por el ejercicio de competencias tributarias por parte de los entes subcentrales, y produce un único efecto de ahogamiento de la actividad económica, en los casos en que el impuesto local supere la citada cifra.

En este sentido, y teniendo en cuenta que la doble imposición no está expresamente prohibida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte ha afirmado, en la **Tesis aislada 2ª XV/2009** (amparo en revisión 1261/2008, Juega y Juega S.A. de C.V., de 25 de febrero de 2009), ya citada, que *“la doble tributación en esta materia no es inconstitucional, en primer*



término, porque como el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha establecido, la Federación y las Entidades Federativas tienen facultades concurrentes en la materia de juegos, sorteos y concursos. En efecto, las Entidades Federativas tienen facultades plenas para establecer el tributo...Por otra parte, el análisis de los impuestos, federal y local, pone de manifiesto que la doble tributación no tiene el carácter de ruinosa o gravosa, pues no agota o destruye la fuente de riqueza que les da origen, ya que aun cuando sea cierto que se apliquen paralelamente a la misma actividad o hecho imponible, debe tomarse en cuenta que si bien eventualmente se sumarían las tasas del 20 y 6 por cien, lo correcto es que ha sido voluntad de legislador federal que el monto del tributo local a pagar se disminuya del impuesto federal. Luego, el resultado a nivel federal será un pago disminuido, sin perjuicio de las otras disminuciones autorizadas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios...”.

Es cierto, y debe coincidirse en ello con la Suprema Corte, que la doble imposición está permitida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es lógico y, si bien se mira, ninguna Constitución prohíbe la doble imposición en sí misma, puesto que ésta es consustancial a todo sistema tributario complejo donde coexisten diversas figuras tributarias. En efecto, nótese que, en puridad, sólo existe una materia imponible, que es la renta, si bien ésta se puede utilizar como fundamento de la imposición su utilización (impuestos sobre el consumo), o su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta).

En consecuencia, y puesto que la doble imposición es inevitable en un sistema tributario moderno, cuando se produce, sus efectos deben ser examinados caso por caso, al objeto de determinar si es coherente con los principios de justicia tributaria, y ello será así cuando cumpla una mínima garantía de coordinación. Por eso, la doble imposición sobre el juego será constitucional siempre que ésta no sea contraria al principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31 de la Norma, que establece

que “*son obligaciones de los mexicanos: (...) IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”. En otras palabras, el análisis de la doble imposición no puede detenerse sin más en el dato formal de la existencia de diversos tributos que operan sobre la misma fuente, sino que debe analizar tanto las relaciones entre ellos como la manera en que se lleva a cabo la cuantificación de la obligación tributaria.

Asimismo, cualquier examen de doble imposición debe partir de una mínima comparación entre los tributos en liza. En este punto la doctrina española sobre la comparación de tributos del Estado central y los entes subcentrales resulta de la mayor utilidad. En España, el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece que: “*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre los hechos imposables gravados por el Estado*”. Este precepto ha sido objeto de interpretación por el Tribunal Constitucional en las STC 37/1987 y 186/1993, donde se pone de manifiesto que el artículo 6.2 constituye una cierta garantía de que los ciudadanos no estarán sujetos a una doble imposición, de manera que dicha prohibición supone una protección de los contribuyentes frente a las sobreimposiciones no coordinadas y también, simultáneamente, frente a gravámenes desiguales procedentes de distintos titulares del poder tributario.

Sentado que en el examen de la equivalencia entre dos tributos es preciso comparar todos los elementos y aspectos del hecho imponible, sin que sea suficiente el análisis de la configuración formal que del mismo realiza la correspondiente norma, la comparación deberá necesariamente partir de la capacidad económica o riqueza gravada por uno y otro tributo, elemento central a examinar, en tanto que forma parte del elemento objetivo del hecho imponible.

Desde esta perspectiva, un examen somero de la imposición que implican el ISR, el IETU, el IESPS y los tributos establecidos por las entidades federativas arroja la conclusión de que la capacidad económica se sujeta a gravamen de forma similar, gravando en todos los casos los ingresos por el juego sin admitir gastos deducibles (art. 163 de la LISR, art. 5 de la LIETU y art. 18 de la LIESPS). Adicionalmente, la suma de los gravámenes apuntados se acerca al cincuenta por cien, por lo que cabe preguntarse por la incidencia sobre la fuente de capacidad económica.

La propia jurisprudencia de la Corte Suprema ofrece indicaciones concretas de cómo debe examinarse el principio de proporcionalidad tributaria en relación con el gravamen que supone un determinado tributo. Así, en la **Tesis Jurisprudencial 6/2009** (Pleno, Acción de inconstitucionalidad 29/2008, Tesis publicada el 26 de marzo de 2009), se establecen los límites de la proporcionalidad tributaria y sus consecuencias en relación con el tipo de gravamen establecido, lo cual es también relevante para examinar la compatibilidad del IESPS con otras figuras similares. De esta manera, se establece que *“el análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de la regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el*

principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza”.

A la luz de esta Tesis, cabe cuestionar seriamente el tipo de gravamen que resulta de la acumulación de figuras tributarias. El resultado, que recae sobre una única fuente de capacidad contributiva, difícilmente puede superar el test de constitucionalidad a la luz del principio de proporcionalidad.

Desde el derecho comparado, tiene relevancia acudir al ordenamiento jurídico español para examinar el problema de la acumulación de gravámenes. En este sentido, una primera vía de análisis es si la imposición resulta confiscatoria. Para ello no es preciso que se agote la fuente de riqueza, bastaría con que el gravamen convirtiera la actividad económica en inviable o ruinosa. En este sentido, la Constitución española contiene una prohibición de confiscatoriedad en su artículo 31.1 (*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*). Lo cierto sin embargo es que es difícil extraer conclusiones precisas de este mandato, pues tampoco la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha servido para arrojar demasiada luz acerca de su interpretación. Hasta el momento, se ha limitado su entendimiento como prohibición de agotar la riqueza imponible (SSTC 150/1990, 14/1998 y 233/1999), algo que no es sino consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, pues si constituye un fundamento de la imposición, es claro que el sistema no puede conducir a su ausencia, como resultaría de una imposición confiscatoria.

Un ejemplo adicional de limitación a la carga tributaria lo encontramos en la jurisprudencia constitucional alemana. Partiendo del principio constitucional de protección de la propiedad, que en Alemania tiene rango de derecho fundamental, el Tribunal Constitucional de este país declaró inconstitucional el Impuesto sobre el



Patrimonio con el argumento de que, conjuntamente con el impuesto sobre la renta personal, suponía una tributación de los ciudadanos superior al 50 por 100⁸.

En todo caso, no parece necesario que un tributo agote una fuente de capacidad económica o convierta el ejercicio de ésta en ruinoso para que se considere contrario a la capacidad económica. Antes de llegar a ese punto, una tributación que resulte excesiva por comparación al resto de actividades económicas puede suponer un menoscabo de los principios de justicia tributaria, salvo que pueda adecuadamente justificarse la citada sobre tributación en otras finalidades extrafiscales o de ordenación, en los términos que a continuación se exponen.

E. La supuesta finalidad “extrafiscal” de los tributos sobre el juego en relación con la doble imposición y con el principio de capacidad económica.

Una vez sentado que el IESPS grava la organización de juegos constituyendo un sobre gravamen la pregunta es si éste podría justificarse por la existencia de fines extrafiscales en este tributo. Aunque ningún impuesto –ni siquiera el más puramente fiscal- pueda ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, lo que teóricamente diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que los primeros tienen como principal objetivo la financiación de las cargas públicas, por lo que su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que los segundos pretenden ordenar la conducta de los individuos. Por ello, aunque todo impuesto generará per se otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que éstos no constituyen su principal razón de ser. Las normas tributarias extrafiscales tienen como finalidad principal incentivar o desincentivar determinadas conductas de los contribuyentes, que se consideran de interés social.

⁸ Ver Sentencia del Tribunal Constitucional alemán BVerfGE 93, 121.

Pues bien, de acuerdo con la exposición de motivos de la LISPS, hay al menos tres tipos de argumentos que pretenden justificar el establecimiento del gravamen adicional sobre el juego. De todos ellos, sólo el tercero hace referencia a una finalidad propiamente extrafiscal:

El primer motivo invocado es la asimetría en el gravamen en el ISR: *“Un factor que ha favorecido el crecimiento de la demanda de los servicios de la industria de juegos con apuesta y sorteos es el hecho de que los ganadores de los premios sólo están sujetos a una retención del 1% sobre el ingreso obtenido por concepto del ISR, el cual constituye un pago definitivo, en tanto que la tasa máxima del ISR por el resto de los ingresos es 28%”*. El problema principal de este argumento es que es sólo parcialmente cierto, pues la tasa puede llegar al 21 por cien si la entidad federativa ha establecido un tributo con tasa superior al 6 por cien y, en todo caso, ello no dice nada sobre un pretendido carácter extrafiscal, relacionado con el uso del IESPS al servicio de la política de juego, la limitación del juego no responsable, de los menores, etc.

El segundo motivo se refiere a la existencia de impuestos especiales sobre el juego en otros países del entorno económico, esto es, la necesidad de incrementar la recaudación: *“Los operadores de juegos en otros países, además de estar sujetos al ISR por sus utilidades, contribuyen con un impuesto especial que permite evitar este tipo de asimetrías. La recaudación que obtienen los países miembros de la OCDE, exclusivamente por la aplicación del impuesto especial es en promedio del 0.1725% del PIB. (Destaca: Finlandia con 0.6087% y Canadá con 0.0028%). Aunque la industria del juego en México, ha realizado inversiones sustanciales y es una importante generadora de empleos --directos e indirectos-- los ingresos tributarios que genera son bajos”*. Aunque este argumento hace referencia a datos reales, sin duda obvia que el incremento de recaudación en muchos casos se produce también cuando la tributación no es tan excesiva, de manera que permite un cierto margen a los operadores económicos del juego para desarrollar todo el potencial de la actividad con los consiguientes beneficios al conjunto de la economía (creación de empleo,

inversiones...). Éste es el caso de algunos estados de los Estados Unidos de América, como se indica más adelante. Por otro lado, la escasa recaudación puede venir dada por el elevado índice de fraude fiscal o por la proliferación del juego ilegal, carente de cualquier tipo de control y que naturalmente escapa al sistema tributario. En este sentido, la solución más sencilla es establecer mecanismos adecuados de monitoreo o control, como el de arbitrar mecanismos de juego mediante fichas o papeletas, de manera que el cobro del premio se lleve a cabo a posteriori, resultando así más sencillo de controlar, pues se permite recabar información de cada jugador, al menos de los ganadores.

Finalmente, **el tercer argumento** invoca los efectos nocivos del juego, y los costes sociales que éste implica; se afirma así que *“la industria produce efectos nocivos a la sociedad que otras industrias no generan, como son: las pérdidas por la reducción de la productividad en el trabajo, reducción del ahorro y tratamiento de adicciones...es un hecho que la forma que ha venido operando la industria en México no proporciona a la sociedad los beneficios directos e indirectos que esta demanda ni compensan plenamente los costos que trae consigo dicha industria”*.

Este argumento es común a todos los Estados que establecen una tributación diferenciada y específica sobre el juego. El problema principal es que los argumentos de corte finalista o de ordenación precisan de una estricta coherencia con la estructura del tributo para ser creíbles, de manera que dicha estructura esté efectivamente ordenada a combatir, o al menos hacer tributar sustancialmente, todas las formas de juego de azar.

Con carácter general, el problema fundamental que plantean los citados fines del IESPS es que resultan incoherentes entre sí, además de no encontrar un adecuado reflejo en la configuración normativa del mismo.

En efecto, en primer lugar, nótese que si la finalidad del tributo es discriminar entre las rentas obtenidas (por el juego y por otras fuentes) no tiene sentido que la norma del impuesto grave a quienes organizan los juegos de azar, sino que ésta quizá debería recaer sobre los jugadores, que son precisamente quienes soportan únicamente un gravamen del 1 por cien en el ISR. El argumento por lo tanto no se comprueba al examinar la estructura del tributo.

En segundo lugar, si se pretende que se internalicen los efectos nocivos a la sociedad producidos por el juego, de nuevo parece más lógico que el gravamen recayera sobre los jugadores, sea de forma directa, sea a través del mecanismo de la repercusión, configurando el IESPS como un auténtico tributo indirecto. En efecto, el gravamen a las empresas parece desconocer los efectos beneficiosos que sobre la economía generan (creación de empleos, directos e indirectos, etc.).

Por otro lado, en tercer lugar, debe tenerse en cuenta que cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Esto es, los daños y efectos nocivos que generan socialmente el juego deberán tenerse en cuenta a la hora de modular el gravamen. En ese sentido, es jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional español que, cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, (véase este argumento en las Sentencias del Tribunal Constitucional español 289/2000 (FJ. 5º) y 168/2004, (FJ. 10º)).

Pues bien, descendiendo a la estructura del tributo, es asimismo incoherente con la supuesta finalidad extrafiscal del tributo la exención de determinados juegos sin ánimo de lucro, contenida en el artículo 8.III de la LIESPS, que establece dicho beneficio para la organización de juegos de azar en los siguientes supuestos:

- “a) Cuando se lleven a cabo por **personas morales sin fines de lucro** autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que se refiere el artículo 95, fracciones VI, X y XVII de dicha Ley, siempre que destinen la totalidad de sus ingresos, una vez descontados los premios efectivamente pagados, a los fines para los cuales fueron constituidas.*
- b) Tratándose de sorteos, **cuando todos los participantes obtengan dicha calidad sin sujetarse a pago**, a la adquisición de un bien o a la contratación de un servicio.*
- c) Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad a título gratuito por el solo hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, siempre que el realizador cumpla los requisitos siguientes:*
- 1. No obtenga más de diez permisos para celebrar sorteos en un año de calendario.*
 - 2. El monto total de los premios ofrecidos en un año de calendario no exceda el 3% de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior.*

Quienes realicen sorteos en el ejercicio de inicio de actividades, podrán estimar sus ingresos en dicho ejercicio para los efectos de lo dispuesto en este inciso. En el supuesto de que el monto de los premios ofrecidos exceda el por ciento a que se refiere el párrafo anterior, se pagará el impuesto que corresponda de conformidad con lo dispuesto en esta Ley con la actualización y los recargos respectivos”.

Pues bien, la incoherencia de los fines del tributo con la estructura del gravamen no sólo determina que se ponga en duda su finalidad extrafiscal como tal,

sino que es un argumento adicional para sostener la **inconstitucionalidad del gravamen por infracción del principio de equidad tributaria contenido en el citado artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Porque, siguiendo aquí la jurisprudencia alemana en esta materia, si analizada la estructura del tributo ésta no es adecuada para la consecución del fin extrafiscal declarado, se estará produciendo una discriminación no justificada⁹, ya que las desigualdades que implica el sometimiento a un mayor gravamen a personas con una capacidad económica equivalente están plenamente justificadas por la consecución de estos otros fines, pero en este caso tales fines deben estar adecuadamente vinculados a la estructura del tributo. Así las cosas, en el caso que nos ocupa, creemos que tales desigualdades en la carga tributaria no se encuentran totalmente justificadas. En efecto, el actual tratamiento de la actividad económica del juego y su sujeción simultánea a diversas figuras tributarias, con el sobre-gravamen que ello implica, no parece estar justificado de forma suficiente.

Por ello, pese a que la finalidad extrafiscal del IESPS se alegue de manera recurrente, existen dudas más que justificadas respecto a su cumplimiento: i) porque esa finalidad extrafiscal resulta incoherente con la exención de los juegos organizados por personas morales sin fines de lucro; ii) de otro lado, también resulta incoherente el mantenimiento de un sobre gravamen del juego al mismo tiempo que el propio Estado y las Entidades federativas mantienen sistemas de juego público (por ejemplo, Lotería Nacional Mexicana). Porque resulta evidente que los juegos de azar no son menos perjudiciales ni provocan menores efectos nocivos dependiendo de la finalidad (de lucro o no) de quien los organiza, ni de su carácter público o privado; de modo que este asimétrico tratamiento no es sino signo de la hipocresía legislativa existente en el tratamiento del juego, que si proporciona recursos a la Hacienda Pública o contribuye a financiar determinadas actividades sociales merece todo tipo de parabienes y, lejos de considerarse un riesgo social, potencialmente generador de ludopatías u otros efectos indeseables, es favorecido fiscalmente, frente a un juego privado al que parecen poderse imputar todo tipo de males. En el fondo, el Estado lleva a cabo una cierta competencia

⁹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán: BVerfGE 93, 121 (147 y ss.).

desleal, a través de una suerte de “penalización impositiva”, haciendo así en buena medida de Estado-*croupier*, en expresión francesa; iii). porque esa incoherencia es visible también en la aplicación de un gravamen diferente a las distintas clases de juegos sin atender a sus mayores riesgos o costes sociales, sino a factores completamente diversos que, además, rara vez se explicitan, lo que hace que esta diferenciación sea altamente cuestionable desde la perspectiva de la capacidad económica y la igualdad tributaria, como por cierto apunta en España la Sentencia del Tribunal Constitucional 200/1999, de 8 de noviembre, (FJ. 3); y iv) porque los gravámenes extrafiscales han de ser objeto de análisis también desde la perspectiva de su proporcionalidad y adecuación al fin perseguido, en el sentido de que la carga tributaria que imponen sea la adecuada para modificar el comportamiento de los ciudadanos en el sentido pretendido. Y desde esta perspectiva, conviene señalar que estos impuestos especiales producen efectos indeseados, al penalizar el juego legalmente autorizado frente al juego informal, que resulta mucho más nocivo desde todos los puntos de vista, pues no se somete a regulación alguna, está al alcance los menores, resulta igualmente adictivo y presenta riesgos de fraude a los usuarios. De ahí que convenga destacar la conveniencia de adoptar medidas de control del juego, por ejemplo mediante el empleo de técnicas de monitorización en línea, hoy tecnológicamente posibles y no excesivamente costosas, que facilitarían la lucha contra el juego ilegal.

De este modo, por ser prudentes, podemos concluir provisionalmente sobre este punto que por mucho que, al menos en teoría, la legalización del juego y su subsiguiente regulación y sometimiento a toda clase de gravámenes pudiera obedecer a razones de índole social, jurídica y económica, son sobre todo estas últimas, y en concreto los pingües beneficios que su especial y gravoso régimen tributario proporciona al erario público, las que siguen explicando su pervivencia¹⁰.

¹⁰ Véase al respecto: ROY, A.; VAILLANCOURT, F.: *Gambling and Governments in Canada, 1969-1998: How much? Who Plays? What Payoff?*. Special Studies in Taxation and Public Finance, núm. 2. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000, pp. 39 y siguientes. Véase datos de juego en España en la página web de la *Comisión Nacional del Juego*, www.mir.es/juego

Por otro lado, y continuando con el examen de los supuestos fines extrafiscales de los tributos sobre el juego y, en particular, del IESPS, debe tenerse en cuenta que se trata de impuestos no afectados, esto es, su recaudación no se dedica a paliar los mismos efectos nocivos que justificaron su establecimiento. Y aunque no creemos que esto deba influir en su caracterización como impuesto extrafiscal, todo lo más como finalista, lo que constituye una categoría distinta, al margen de que un dato como la afectación, necesariamente atinente a la vertiente del gasto, no debería influir a la caracterización del impuesto como extrafiscal, nótese que éste criterio ha sido utilizado por la jurisprudencia constitucional española (claramente, en la STC 289/2000), por lo que no está de más apuntar, como argumento adicional, que tampoco concurre en la tributación sobre el juego los elementos necesarios para poder entender que se trata de impuestos extrafiscales. **Se trata, en definitiva, de un régimen tributario especial que pretende justificarse en una concepción moral subyacente difícilmente justificable en los momentos actuales.**

Por ello, si se acepta que la estructura de los impuestos especiales sobre el juego y, en particular, del IESPS no resulta coherente con su pretendido carácter extrafiscal, habremos de poner en dudas su constitucionalidad, pues como ha señalado la jurisprudencia constitucional alemana, las diferenciaciones resultantes de los tributos extrafiscales sólo pueden justificarse cuando resultan necesarias para la consecución del fin extrafiscal declarado, de modo que si ese juicio de adecuación es -como creemos haber demostrado- negativo, nos encontraremos ante una discriminación no justificada¹¹ y, por ende, inconstitucional. Porque la desigualdad que implica el sometimiento a una imposición especial a un determinado sector de actividad, con independencia de la capacidad económica concreta que demuestre cada uno de los operadores, sólo se puede justificar por la atención a fines extrafiscales constitucionalmente merecedores de protección, de modo que al no estar orientada la estructura de la figura que nos ocupan al

¹¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán: BVerfGE 93, 121 (147 y ss.).

cumplimiento de sus pretendidos fines extrafiscales termina por generar auténticas discriminaciones carentes de una justificación adecuada

Los anteriores argumentos se ven reforzados, en primer lugar, teniendo en cuenta, cierta línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, donde se pone seriamente en duda la credibilidad de los fines extrafiscales de la tributación sobre el juego. Lógicamente, si estos fines extrafiscales o de ordenación no se justifican, es difícilmente sostenible la sobre-imposición en el juego.

En segundo lugar, también se refuerzan estos argumentos desde el examen comparado, teniendo en cuenta el modelo estadounidense, donde la tributación sobre el juego no parece seguir el modelo de la “penalización fiscal”, en particular en las zonas del territorio donde el juego genera mayores rendimientos (como Nevada), sin que por ello se pierdan ingresos tributarios.

F. Los fines y objetivos de la imposición sobre el juego: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el modelo de los Estados Unidos de América.

El establecimiento de un sistema tributario paralelo que recaiga sobre el juego y lo sujete a una imposición adicional sobre la base de los perjuicios sociales que éste genera es insostenible desde diversas perspectivas:

Por un lado, en los términos ya expuestos, implica una diferencia de trato, que seguramente es contraria no sólo al principio de igualdad y de proporcionalidad tributaria, sino también a las normas de competencia y economía de mercado, entre diversos operadores y organizadores de juego (públicos o privados, lícitos o ilegales). Estas diferencias de trato, en la medida en que alteran las reglas de la competencia y ponen de manifiesto que la sobre-tributación no pretende realmente solucionar el



problema social, han comenzado a ser puestas en entredicho por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Por otro lado, no se sostiene el argumento de la mayor recaudación, pues un sistema tributario con mayor presión fiscal podrá suponer el ahogo económico de muchos operadores, con lo que dichas subidas impositivas acarrearán un coste de oportunidad evidente en la medida en que renuncian de antemano a permitir un desarrollo mayor del sector juego, con las oportunidades de desarrollo económico que ello propicia. Desde esta perspectiva tiene particular interés el sistema estadounidense de tributación del juego, en la medida en que lo reconoce como un sector económico dinámico y con gran potencial para generar empleo e inversiones, a la vez que incentivar un turismo especializado que contribuya a elevar la renta de determinadas regiones.

1. En relación con la primera perspectiva, y como argumento adicional para denunciar la citada incoherencia entre fines extrafiscales y estructura del tributo, hay una consolidada línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que pone de manifiesto la incoherencia de otorgar diferente tratamiento al juego público y al privado. Interesa al punto porque lo que se pone en duda, en última instancia, es el argumento central con el que pretende justificarse la sobre imposición sobre el juego, y es la finalidad de ordenación o extrafiscal de dicho sector impositivo.

En la hora actual, la mayoría de los Estados europeos presentan un panorama similar en cuanto a la sujeción de la organización de juegos de azar: mientras el juego privado está gravado, -sobre-gravado de hecho-, el juego público, de propiedad directa o indirectamente estatal, disfruta de diversas exenciones en los impuestos principales del sistema tributario. Pues bien, en la Sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Piergiorgio Gambelli y otros* (C-242/01), donde se da respuesta a una cuestión

prejudicial¹², que se había suscitado en un caso penal relativo a la celebración de apuestas por internet, actividad ésta que en Italia (como en España y en muchos otros Estados del entorno económico europeo) se encuentra reservada al Estado en régimen de monopolio, además de establecerse sistemas de tributación diferenciada en función de quien sea el operador del juego (ente público o privado)¹³. En el caso, los demandantes sostienen que el Estado italiano no aplica una política coherente con el fin de limitar las actividades de juego, en el sentido de las sentencias antes citadas, puesto que *“dicho Estado aumenta la oferta de juegos y apuestas e incluso fomenta que la gente recurra a dichos juegos, facilitando el régimen de recogida, para aumentar los ingresos fiscales”*. Asimismo, afirman que *“El hecho de que la organización de apuestas esté regulada por leyes presupuestarias muestra que la verdadera motivación de las autoridades nacionales es de índole económica”*. Finalmente, sostienen, que *“la legislación italiana tiene asimismo como finalidad proteger a los concesionarios del monopolio nacional impidiendo la entrada de operadores de otros Estados miembros”* (párrs. 26 y 27). Pues bien, en una larga Sentencia, cuya relevancia es también evidente a la vista de los Estados miembros que intervienen para apoyar la posición alemana (concretamente, los Gobiernos belga, helénico, español, francés, portugués, finlandés y sueco), el Tribunal termina afirmando que: ***“en la medida en que las autoridades de un Estado miembro inducen e incitan a los consumidores a participar en loterías, juegos de azar y otros***

¹² Que en concreto, es la siguiente: *“¿Existe incompatibilidad (con los correspondientes efectos en el ordenamiento jurídico italiano), entre, por una parte, los artículos 43 CE y siguientes y 49 CE y siguientes, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios transfronterizos, y, por otra parte, una normativa nacional, como la normativa italiana contenida en los artículos 4, apartados 1 y siguientes, 4 bis y 4 ter de la Ley n° 401/89 (en su versión modificada en último lugar por el artículo 37, apartado 5, de la Ley n° 388 de 23 de diciembre de 2000), que prohíbe -bajo sanción penal- el ejercicio de actividades, cualquiera que sea la persona que las desarrolle y el lugar en que se produzcan, de recogida, aceptación, registro y transmisión de apuestas, en particular, sobre acontecimientos deportivos, cuando no concurren los requisitos de concesión o autorización establecidos en el Derecho interno?”*.

¹³ Véase datos sobre la tributación del juego en Europa en: la base de datos “Taxes in Europe (libre acceso: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do, asimismo: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/list_minor_taxes_en.pdf

juegos de apuestas para que la Hacienda Pública obtenga beneficios económicos, las autoridades de dicho Estado no están legitimadas para invocar como razón de orden público social la necesidad de reducir las oportunidades de juego con el fin de justificar medidas como las litigiosas en el asunto principal” (párr. 69). Y aunque el Tribunal seguramente no extrae todas las consecuencias de tal afirmación, en parte por el tipo de recurso (la cuestión prejudicial) queda así claramente abierta la puerta a que se comiencen a cuestionar numerosas normas en materia de juego, penales, administrativas o tributarias, que coadyuvan al mantenimiento de los citados monopolios que, y esto es seguramente lo más relevante, no parecen evidentemente motivados en motivos de orden extrafiscal.

Y todavía más ilustrativa a ese respecto es la reciente Sentencia de 6 de marzo de 2007, en los asuntos acumulados C-338/04, C-359/04 y C-360/04, *Placanica y otros*, cuando afirma que una normativa nacional que prohíbe el ejercicio de actividades de recogida, aceptación, registro y transmisión de las propuestas de apuestas, en concreto de las relativas a acontecimientos deportivos, cuando no se dispone de una concesión o una autorización de policía expedidas por el Estado miembro de que se trate, “*constituye una restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios reconocidas en los artículos 43 CE y 49 CE respectivamente*”. Ello no supone, sin más, que dicha restricción sea inaceptable, sino sólo que debe ser adecuadamente justificada por la persecución de fines de interés general, como pueden ser la prevención de la delincuencia y el fraude; aunque deberá evaluarse caso por caso si las medidas restrictivas adoptadas se orientan realmente a la consecución de dichos objetivos, porque de no ser así resultarán discriminatorias y, en consecuencia, contrarias al Tratado, como ocurre cuando los Estados restringen el juego privado para limitar la competencia con el juego público que ellos mismos favorecen o estimulan.

Esta jurisprudencia se ha visto confirmada de forma relativamente reciente, precisamente en una Sentencia que condena al Reino de España por mantener un

sistema de exenciones del juego público en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Más allá del caso concreto, interesa resaltar los argumentos centrales en la línea ya apuntada. Se trata de la **STJCE de 6 de octubre de 2009 (asunto C-153/08, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*)**, donde se recalca que *“la exención fiscal de los premios [derivados del juego público] puede incitar a los consumidores a participar en las loterías, juegos de azar y apuestas que puedan acogerse a ella, y no resulta por tanto apropiada para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo que se pretende perseguir...Por último, como la exención controvertida no tiene en cuenta la tipología de los diferentes juegos, el Reino de España no puede alegar que el objetivo de dicha exención consiste en canalizar el deseo de jugar de los consumidores hacia juegos que, por el modo en que se desarrollan, presentan menos riesgo de adicción”*. Por su parte, en sus Conclusiones, presentadas el 16 de julio de 2009, el Abogado General Paolo Mengozzi, hacía la siguiente recapitulación de la Jurisprudencia del TJCE en esta materia: *“como se desprende de las sentencias Zenatti, Gambelli y otros, antes citadas, y Placanica y otros, las restricciones deben responder en todo caso al deseo de reducir verdaderamente las oportunidades de juego. Además, como afirmó específicamente el Tribunal de Justicia en la sentencia Gambelli y otros, en la medida en que las autoridades de un Estado miembro inducen e incitan a los consumidores a participar en loterías, juegos de azar y otros juegos de apuestas, esas autoridades no están legitimadas para invocar como razón de orden público social la necesidad de reducir las oportunidades de juego con el fin de justificar medidas restrictivas”*.

Pues bien, aunque este último caso tratara en el fondo de una cuestión distinta a la que nos ocupa en el presente Informe, los argumentos admiten perfectamente su extrapolación, pues lo que está en liza, en última instancia, es la escasa credibilidad de un sistema de tributación sobre el juego que al mismo tiempo incentiva y desincentiva el juego por razones de costes sociales, sin tener en cuenta dichos costes en la estructura del gravamen.



Finalmente, puede verse un caso similar, sustanciado ante la Organización Mundial de Comercio, cuando Estados Unidos pretendía reducir y regular las apuestas on-line realizadas desde otros Estados (United States — *Measures Affecting the Cross-Border Supply of Gambling and Betting Services*, Dispute DS285)¹⁴. Los razonamientos allí apuntados pueden también ser extrapolados de forma sencilla al régimen tributario del juego, para poner en cuestión no sólo la doble (múltiple, en realidad) imposición del sector de actividad que se dedica a organizar juegos de azar, sino sobre todo la descoordinación de que adolece esta sobre-imposición, incidiendo no sólo en la equidad del sistema tributario sino también en la seguridad jurídica.

2. En Estados Unidos la organización del juego es un sector económico más que se sujeta a las leyes generales de los impuestos. Aunque también existen tributos específicos sobre el juego (*Gambling fees*) en algunos estados, su configuración no llega a suponer una sobre-imposición que pretenda ahogar la propia actividad económica. Para empezar, desde la perspectiva del impuesto sobre la renta personal, las ganancias derivadas del juego son sujetas a gravamen, pudiendo ser además deducidas las pérdidas en el juego, así como las cantidades invertidas, siempre que éstas no superen las ganancias objeto de tributación. Se exige así la existencia de una ganancia para la deducción de una pérdida, de manera que las pérdidas del juego no podrán reducir la base imponible del impuesto por sí solas, pero sí lo harán cuando el mismo contribuyente tenga una ganancia derivada del juego sujeta a gravamen¹⁵. El sistema tributario estadounidense es complejo debido a que, junto al impuesto sobre la renta federal, conviven impuestos sobre la renta establecidos por los estados. Por el momento, hay siete estados que no han establecido impuesto sobre la renta, por lo que tampoco las rentas derivadas del juego son gravadas. Uno de ellos es Nevada,

¹⁴ Disponible en:

http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds285_e.htm

¹⁵ <http://www.irs.gov/taxtopics/tc419.html>

precisamente el estado con mayores rentas derivadas del juego (el resto son Alaska, Florida, Nevada, Dakota del Sur, Texas, Washington y Wyoming).

Junto a los posibles impuestos locales, muchos estados establecen tributos específicos sobre algunas modalidades de juego. En la mayoría de los casos, dichos tributos locales gravan el beneficio de los establecimientos comerciales (principalmente casinos) con tipos de gravamen que varían entre el 6.75% (Nevada), 9.25% (Nueva Jersey) y el 24% (Pennsylvania).

Aunque no resulta sencillo extraer datos que sean totalmente comparables, debido a las peculiaridades del sistema tributario estadounidense y sus múltiples órdenes de gobierno con capacidad impositiva, puede afirmarse que la normalización del sector del juego implica su sujeción plena al sistema tributario general, lo que no parece suponer un descenso de los ingresos tributarios.

Un pequeño botón de muestra de la recaudación tributaria, así como de la creación de empleo, lo encontramos en la siguiente tabla que tiene en cuenta únicamente la industria de casinos de juego y limita la información tributaria a los tributos locales y estatales, excluyendo los federales, de cuantías más elevadas, y excluyendo también los tributos exigidos a los ganadores, que están totalmente sujetos:

Estado	Número de casinos	Tributos pagados (solo estatales y locales)	Puestos de trabajo (empleo directo)
Colorado	40	88.43 millones de dólares	9,073
Delaware	3	210.55 millones de dólares	2,582
Florida	3	114.43 millones de dólares	2,201
Illinois	9	566.84 millones de dólares	7,711
Indiana	13	838.19 millones de dólares	16,040
Iowa	17	323.96 millones de dólares	9,946
Louisiana	18	626.25 millones de dólares	17,269
Maine	1	25.04 millones de dólares	324
Michigan	3	321.63 millones de dólares	8,568

Estado	Número de casinos	Tributos pagados (solo estatales y locales)	Puestos de trabajo (empleo directo)
Mississippi	29	326.89 millones de dólares	28,740
Missouri	12	442.79 millones de dólares	11,658
Nevada	266	924.49 millones de dólares	202,216
New Jersey	11	426.82 millones de dólares	38,585
New Mexico	5	67.10 millones de dólares	1,605
New York	8	446.28 millones de dólares	3,413
Oklahoma	3	13.33 millones de dólares	1,050
Pennsylvania	7	766.58 millones de dólares	5,869
Rhode Island	2	302.70 millones de dólares	1,310
South Dakota	35	15.37 millones de dólares	1,640
West Virginia	4	430.24 millones de dólares	5,270
TOTAL	489	7.294 miles de millones de dólares	375,070

Fuente: *American Gaming Association* (2008)¹⁶

Otro botón de muestra es el impacto que en la economía tienen los procesos de legalización del juego, sobre el que hay numerosos estudios. Si, a los meros efectos del razonamiento, asimilamos la prohibición a un sistema tributario diseñado con la finalidad (al menos declarada) de desincentivar el juego, es posible extrapolar al menos parcialmente la conclusión principal: que la normalización del régimen tributario del sector juego tiene como efecto un desarrollo económico del sector cuyos beneficios sociales (inversiones, empleo, etc) supera los costes, también sociales, que se anticipaban. Un buen caso de estudio en este sentido fue el proceso de legalización del juego en Nueva Jersey, acordado en 1976 por votación popular. Los resultados económicos superaron con creces los prometidos en las campañas electorales que apoyaban la legalización. Así, si se había prometido la creación de 33.690 puestos de trabajo directos para 1985, la cifra total ascendió a 44.542 empleos creados. En cuanto a los ingresos tributarios, la cifra prometida por quienes apoyaban la industria del juego había sido estimada en 30.3 millones de dólares, en la práctica, en 1985, la cifra alcanzó los 508 millones (sólo en casinos, sin contar otras modalidades de juego, y

¹⁶ http://www.americangaming.org/Industry/factsheets/general_info_detail.cfv?id=39



sólo en tributos estatales y locales)¹⁷. En fin, aunque es cierto que una excesiva dependencia de los ingresos tributarios del juego, como la que tiene lugar en el estado de Nevada, tiene como efecto secundario una gran volatilidad de sus ingresos tributarios, en particular en momentos de crisis (como el presente)¹⁸ a la larga la recaudación alcanza cifras elevadas sin que sea necesario establecer tributos con tasas igualmente elevadas.

¹⁷ Fuente: Informe *State of the States* 2007 (disponible en <http://www.stateline.org/live/publications/print-request>), datos extraídos y disponibles también en: http://www.americangaming.org/Industry/factsheets/general_info_detail.cfv?id=21

¹⁸ Las consecuencias de la crisis financiera en la industria del juego han sido devastadoras, habiéndose producido pérdidas de ingresos estatales de hasta el 40 por cien, dependiendo del sector afectado; vid <http://www.nytimes.com/2009/09/10/us/10gambling.html>

III. CONCLUSIONES

Primera.- La jurisprudencia de la Corte Suprema mantiene la interpretación de que las entidades federativas ostentan la competencia concurrente con el Estado central, para establecer tributos sobre el juego. Esta interpretación no parece coherente con la regulación material del juego, pues la lógica del reparto de competencias en un Estado con diferentes órdenes de gobierno con base territorial aconseja que el Ente que disponga de la competencia material ostente también la competencia tributaria.

Segunda.- El ejercicio de poder tributario sobre la materia juego incide sobre la competencia material. En ese sentido, el poder tributario no debería constituir un título competencial impropio que permita –a los estados federados mexicanos en este caso- incidir en una materia en la que no ostenta ningún otro título competencial. Por la vía tributaria se incide, y se recupera de esa manera la competencia material que no se ostenta. La competencia para establecer los tributos sobre el juego sólo puede ser exclusiva de la Federación. Lo contrario no sólo es incoherente con el régimen constitucional sino que puede provocar importantes distorsiones. En efecto, teniendo en cuenta que la finalidad de estos tributos es precisamente la de incidir en la materia en cuestión, resulta incoherente que se deslinde la competencia tributaria de la competencia material: el ente que ostenta la segunda (la Federación Mexicana) debe lógicamente también ser titular de la competencia tributaria, pues sólo así podrá desarrollar una política fiscal propia como complemento necesario de la ordenación de la materia juego.

Tercera.- La citada vinculación es también evidente desde la perspectiva de los fines y objetivos de la regulación del sector del juego, que pretende sujetar a control y ordenación este sector de actividad económica. En ese sentido, la Hacienda Pública cumple una función de control y monitoreo del juego que resulta de la mayor

relevancia y no puede ser desdeñada. En fin, el divorcio entre la competencia material y la tributaria en esta materia, no sólo es contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sino que atenta contra la lógica más básica, siendo como es un sector tributario especial, cuyos fines de ordenación son evidentes.

Cuarta.- La estructura del IEPS y su gravamen, genera relevantes problemas de constitucionalidad, tanto si se acepta su caracterización por la Corte Suprema como si no. En realidad, sólo hay **dos grandes alternativas** en relación con la naturaleza jurídica del IEPS y dichas alternativas tienen consecuencias sobre su régimen jurídico a la luz de los principios constitucionales.

En primer lugar, que se trate, como parece sostener la Corte Suprema, de un gravamen indirecto. En este caso se plantean a su vez al menos dos problemas: que el mecanismo de repercusión no está legalmente establecido, y que se produce una sobre-imposición con el IVA difícilmente compatible con el principio de proporcionalidad.

La segunda gran alternativa es que el IESPS sea un gravamen directo. Ésta es la conclusión que se desprende del examen de la estructura del tributo y que hemos defendido en este informe, en particular porque la legislación vigente del impuesto no establece ningún mecanismo para la repercusión del mismo, lo que implica que ni es obligatorio soportar la repercusión por parte del jugador ni dicha repercusión se prevé en el mecanismo regulatorio del sector de juego con apuestas y sorteos.

Quinta.- Siendo un impuesto directo, el problema fundamental que se plantea es que el IESPS es un tributo que grava el beneficio de las empresas operadoras sin tener en cuenta el beneficio neto, lo cual es contrario al principio de proporcionalidad.

En suma, la única manera de que un tributo directo como el IESPS pueda ser coherente con el principio de equidad fiscal contenido en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es mediante una modificación que admita la deducción de todos los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad. Lo contrario supone someter a gravamen una capacidad económica que en ocasiones puede llegar a ser ficticia o inexistente, en el extremo, o como mínimo, sujetar a determinados sujetos a una mayor presión fiscal que el resto de actividades económicas sin justificación suficiente

Sexta.- Se produce en todo caso, y cualquiera que sea la alternativa a considerar en cuanto a la naturaleza jurídica del tributo, un sobre gravamen de la actividad del juego. A partir de aquí debemos preguntarnos si dicho exceso de gravamen está justificado y es coherente con las finalidades regulatorias de la imposición sobre el juego. Para ello se han examinado las justificaciones tradicionales esgrimidas para establecer dichos tributos (“*sin taxes*”) para concluir;

Por un lado, que con base en la propia normativa reguladora del IEPS se producen incoherencias con dicha finalidad, debido a que las entidades sin ánimo de lucro que organizan juegos de azar reciben un trato fiscal preferente que no tiene en cuenta los daños que produce el juego (daños que se generan igual aunque la entidad que organiza el juego no tenga ánimo de lucro). Este trato fiscal preferente incide además negativamente en la libre competencia, por lo que se trata de una ayuda fiscal difícilmente compatible con el principio de neutralidad y con la finalidad de gravar el juego por sus efectos nocivos para la sociedad.

Por otro lado, que las citadas justificaciones se ven refutadas cuando se examina el sector económico del juego y su conjunto. En efecto, hay grandes sectores de juego que quedan extramuros de dicho gravamen, por tratarse de juego ilegal, o por tratarse de juegos organizados de manera remota, a través



por ejemplo de internet o mediante teléfono móvil. El diferente tratamiento fiscal en estos casos y en el resto afecta al principio de proporcionalidad y de igualdad en la imposición.

Séptima.- No tiene sentido una “sectorialización” del sistema tributario, que además tiene consecuencias directas sobre la capacidad económica. Por ello, es preciso acometer una reforma del sistema de tributación de los juegos de azar que, en nuestra opinión, debería pasar por su sometimiento pleno y ordinario a las figuras que en el sistema tributario vigente gravan las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales (IVA) o los beneficios derivados de dichas actividades empresariales (IRS), normalizando así el régimen fiscal especial que se aplica a este sector de actividad, que soporta evidentes sobre imposiciones, no sólo sin que se expresen con claridad las razones que para ello pudieran concurrir, sino casi siempre explicitando que son las conveniencias recaudatorias las que explican la pervivencia de figuras que presentan graves deficiencias técnicas y, por ello, generan todo tipo de problemas que requieren una urgente solución normativa.

Tal es nuestro parecer, que de antemano sometemos a cualquier otro mejor fundado en derecho, en Getafe (Madrid) a 7 de diciembre de 2009.